



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des MaS, Adresse1, vertreten durch Mag. Kurt Jelinek, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Nonntaler Hauptstraße 1a, vom 24. Februar 2012 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt, vertreten durch HR Mag. Leopold Lenitz, vom 20. Jänner 2012, Zl. 230000/xxxxx/2011-AFA, betreffend Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

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

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt (im Folgenden: Zollamt PKW) hat seine Entscheidung damit begründet, dass die sicherzustellenden Einbringungsansprüche aufgrund des dort nachstehend angeführten Sachverhaltes entstanden seien. Es bestehe aufgrund der Ermittlungsergebnisse des Zollamtes PKW als Finanzstrafbehörde I. Instanz sowie des

Zollfahndungsamt München der begründete Verdacht, dass durch eine international agierende Tätergruppe im Zeitraum vom 28. Juni 2011 bis zum 5. Dezember 2011 in zweihundert Fällen eine Menge von insgesamt 6.000.000 Liter unversteuertes Mineralöl (Dieselkraftstoff) in das Steuergebiet der Republik Österreich vorschriftswidrig eingebracht wurden. Der dabei entstandene Steuerschaden betrage € 2.300.000,00 an hinterzogener MinSt. Es bestehe der begründete Verdacht, dass durch die Tatbeteiligten, den Bf, HaS, die A GmbH (im Folgenden: B-GmbH), AIP, ThK, VIB, JoK, FIK sowie MaD im bewussten und gewollten Zusammenwirken zur Durchführung der deliktischen Geschäftstätigkeit Rechnungen gefälscht und Scheingeschäfte vorgetäuscht wurden und dass dadurch der Tatbestand des Abgabebetuges gemäß § 39 Abs. 1 lit. a und lit. b Finanzstrafgesetz (FinStrG) verwirklicht worden sei.

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

Dagegen hat der Bf mit Eingabe vom 3. Jänner 2012 (Einlaufstempel) berufen und einen Antrag auf Aussetzung und/bzw. Hemmung gestellt.

Der Bescheid-Sicherstellungsauftrag wurde vom Berufungswerber (Bw) seinem gesamten Inhalt und Umfang nach, hinsichtlich sämtlicher Spruchteile, zur Gänze angefochten.

Der Bw hat zum Beschwerdegrund der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften im Wesentlichen vorgebracht, der Bescheid sei mit Willkür behaftet, da die Behörde zu Unrecht nicht konkretisiert habe, weshalb ein öffentliches Interesse an einem Sicherstellungsauftrag hinsichtlich des Bw bestehe. Die voraussichtliche Höhe an MinSt sei geschätzt. Sicherstellungsaufträgen liege eine Ermessensentscheidung zugrunde. Nach ständiger Rechtsprechung habe die Begründung die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen so weit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich sei.

Im angefochtenen Bescheid fehle jegliche Begründung dafür, welche Billigkeitsgründe überhaupt erwogen wurden und wie die Ermessensübung erfolgte.

Ermessen sei grob rechtswidrig geübt worden. Das Verwaltungshandeln könne damit nicht überprüft werden und sei sohin willkürlich und verletze verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte.

Der Bw hat zum Beschwerdegrund der Rechtswidrigkeit des Inhaltes im Wesentlichen vorgebracht, er habe keineswegs mit HaS, AIP und den weiteren im Bescheid genannten Personen im bewussten und gewollten Zusammenwirken Rechnungen gefälscht oder Scheingeschäfte vorgetäuscht, wie behauptet. Er habe den Dieselmotorkraftstoff nicht finanziert und auch nicht vorschriftswidrig in das Steuergebiet der Republik Österreich eingebracht. Er sei nicht Geschäftsführer der an diesem Dieselmotorkraftstoffgeschäft beteiligten Firmen und auch nicht faktischer Geschäftsführer gewesen. Der Vorwurf der Beteiligung an einer international agierenden Tätergruppe sei aus der Luft gegriffen. Es bleibe im Dunkeln, aufgrund welcher Erwägungen die belangte Behörde Mittäterschaft des Bw annehme.

Die Behörde habe den erlassenen Sicherstellungsauftrag nicht einmal dahingehend begründet, dass die Voraussetzungen des § 232 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a bis lit. d BAO erfüllt seien und dass der Sicherstellungsauftrag in Übung von Ermessen dem Gebot der Billigkeit und Zweckmäßigkeit entspreche.

Auch werde der Sicherstellungsauftrag nicht dem Grundsatz der faktischen Effizienz gerecht. Gemäß § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen ziehe. Innerhalb dieser Grenzen seien Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit verstehe die Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei.

Es sei sachlich nicht gerechtfertigt weil unangemessen und unbillig, den Bw mit allen für ihn negativen Folgen eine zoll- und abgabenbehördlichen Entscheidung, an der (zumindest aktuell) gravierende Zweifel in rechtlicher wie in tatsächlicher Hinsicht bestünden, in der Form eines Sicherstellungsauftrages zu belasten.

Unter Zweckmäßigkeit verstehe die Rechtsprechung das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben. Zweckmäßigkeit sei zu verneinen, weil das Zollamt als belangte Behörde die Chancengleichheit aller Steuerpflichtigen gemäß dem in § 114 BAO festgelegten Gleichheitsgrundsatz nicht wirklich geprüft habe. Der Sicherstellungsauftrag werde der Chancengleichheit in keiner Weise gerecht.

Die Einkommenslage des Bw sei im angefochtenen Bescheid nicht dargestellt. Nach ständiger Rechtsprechung sei im Falle einer zu besorgenden Uneinbringlichkeit entsprechend dem Gebot der Zweckmäßigkeit der Vollziehung von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages Abstand

zu nehmen.

Der angefochtene Bescheid-Sicherstellungsauftrag leide somit an Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und an Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und wäre zur Gänze aufzuheben, in eventu möge der Bescheid aufgehoben und die Sache zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung an die Behörde I. Instanz zurück verwiesen werden.

Das Zollamt PKW hat die Berufung vom 3. Jänner 2012 gegen den Sicherstellungsauftrag vom 5. Dezember 2011 mit der nun bekämpften Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2012 als unbegründet abgewiesen.

Das Zollamt PKW hat seine Entscheidung nach Wiedergabe der Berufungsgründe und nach dem Hinweis auf § 232 Abs. 1 und Abs. 2 BAO im Wesentlichen damit begründet, dass die Ermittlung des genauen Ausmaßes der Abgabenschuld, wie sie nur durch ein ordnungsgemäßes Festsetzungsverfahren gewährleistet wäre, für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht gefordert sei, zumal § 232 Abs. 2 lit. a BAO selbst lediglich die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld voraussetze.

Der Sicherstellungsbescheid sei auch kein abschließender Sachbescheid und liege es auch in der Natur einer solchen Maßnahme, dass diese nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grund nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind.

Das Zollamt PKW hat für die voraussichtliche Höhe des Abgabenanspruches die bis zum 5. Dezember 2011 mindestens nachweislich erfolgten zweihundert Lieferungen mit Tanklastzügen herangezogen. Diese würden sich aus den Ermittlungsergebnissen der deutschen und der österreichischen Zollbehörden (Fax-Überwachung) bis zum 5. Dezember 2011 ergeben. Pro Lieferung sei von einer durchschnittlichen Menge von 30.000 Liter Mineralöl auszugehen. Der Durchschnitt ergebe sich aus den bis zum 5. Dezember 2011 via Fax-Überwachung abgefangenen Lieferscheinen und CMR-Frachtbriefen, sowie aus Aussagen slowenischer LKW-Fahrer im Zuge von Einvernahmen durch die deutschen Zollbehörden vor dem 5. Dezember 2011.

Als Berechnungsgrundlage für die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld sei gemäß § 3 Abs. 1 Z. 4 lit. d MinStG ein Mindeststeuersatz von € 397,00 für 1.000,00 Liter Gasöl festgelegt. Alleine die eingebrachte Menge von insgesamt 6.000.000 Liter Mineralöl ergäbe somit eine Mineralölsteuerschuld von € 2.382.000,00. Obwohl zum Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsbescheides noch davon auszugehen gewesen sei, dass es sich um Dieselkraftstoff der Unterpositionen 2710 1941 bis 2710 1949 handle, da nichts gegenteiliges auf den Papieren angeführt gewesen und der Kraftstoff auch als Dieselkraftstoff an den

Tankstellen abgegeben worden sei, sei bei der Berechnung der voraussichtlichen Höhe der Abgabenschuld der erhöhte Steuersatz von € 425,00 mit eingedacht worden. Grund dafür sei die Tatsache gewesen, dass derselbe Kraftstoff unmittelbar zuvor in Deutschland als steuerbefreiter „Rust Cleaner“ deklariert worden sei. Der erhöhte Steuersatz betrage gemäß § 3 Abs. 1 Z. 9 iVm § 3 Abs. 1 Z. 4 lit. d MinStG € 425,00 je 1.000,00 Liter. Dabei würde dann eine Gesamtsteuerschuld von zumindest € 2.550.000,00 vorliegen. Somit sei die Summe von € 2.300.000,00 sogar noch unter dem untersten Ende der Möglichkeit angesetzt worden. Wie auch im Sicherstellungsbescheid angeführt, sei von einer Steuerschuldentstehung nach § 41 MinStG (Bezug zu gewerblichen Zwecken) auszugehen. Die Steuerschuld entstehe gemäß § 41 Abs. 1 MinStG dadurch, dass der Bezieher das Mineralöl im Steuergebiet in Empfang nimmt oder das außerhalb des Steuergebietes in Empfang genommene Mineralöl in das Steuergebiet verbringt oder verbringen lässt.

Das verfahrensgegenständliche Mineralöl sei nachweislich von einem Tanklager in Deutschland in das Steuergebiet der Republik Österreich verbracht worden.

Der Bw sei als Bezieher anzusehen, da er, wenn auch in arbeitsteiliger Weise, wesentliche an der Einbringung beteiligt gewesen sei. Der Umstand, dass der Bw das Mineralöl nicht selbst in Empfang genommen habe, ändere nichts daran, da auch ihm die Verfügungsmacht am und die Kontrolle über den eingebrachten Kraftstoff oblegen habe.

Auch wenn im abgabenrechtlichen Ermittlungsverfahren festgestellt werden sollte, dass die Steuerschuld nach § 21 MinStG mit der erstmaligen Verwendung von Kraftstoff als Treibstoff entstanden ist, so wäre der Bw gemäß § 22 MinStG als Steuerschuldner heranzuziehen.

Ein Tatbestand, an den die Abgabenvorschriften eine Abgabepflicht knüpfen, liege somit jedenfalls vor.

Zusätzlich werde ausgeführt,

- dass gemäß § 11 BAO rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden für den Beitrag, um den die Abgaben verkürzt wurden, haften und
- dass gemäß § 232 Abs. 3 BAO die Abs. 1 und 2 sinngemäß ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens oder einer vorsätzlichen Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden Verdächtigen hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden, gelten.

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages sei daher schon ab Anhängigkeit des Strafverfahrens zulässig. Anhängig sei ein Strafverfahren bei gerichtlicher Zuständigkeit bereits dann, wenn gerichtliche Ermittlungen, Vorerhebungen geführt werden. Dabei sei es unerheblich, wie seitens des Bw angeführt, ob bzw. dass er selbst den Dieselkraftstoff finanziert, Rechnungen gefälscht oder Geschäftsführer einer der beteiligten Firmen war.

Nach § 11 FinStrG begehe nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder sonst zu seiner Ausführung beiträgt. Der Mittäter müsse dabei nicht alle Modalitäten der Tat, an der er sich beteiligt, bis ins Detail kennen. Es genüge dazu, dass er diese mit seinen wesentlichen Merkmalen erkannt hat.

Die Ausführungen des Bw in der Berufung zur Rechtswidrigkeit des Inhalts würden sohin ins Leere gehen.

Der Bw sei bei der Staatsanwaltschaft Salzburg wegen des Abgabebetuges im Zusammenhang mit der vorsätzlichen Hinterziehung von MinSt angezeigt. Es seien am 5. Dezember 2011 eine gerichtlich angeordnete Hausdurchsuchung durchgeführt, die Festnahme angeordnet und der Bw einvernommen worden. Der Bw sei als ein potentiell Haftender der geschuldeten Abgabe anzusehen.

Hinsichtlich der Gründe, die eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit darstellen würden, wird seitens des Zollamtes PKW ausgeführt, dass die zur Vorschreibung kommenden Abgabebeträge die Leistungsfähigkeit des Bw bei weitem übersteigen würden. Die bis zum 5. Dezember 2011 erhaltenen Zusatzzahlungen aus dem illegalen Mineralölimport in der Höhe von € 3.000 brutto für netto per Monat könnten in die Leistungsfähigkeit des Bw wohl nicht mehr mit eingerechnet werden. Die Zusatzzahlungen würden sich aus vorgefundenen Aufzeichnungen und Aussagen ergeben.

Es sei von einer Vermögensverschleppung auszugehen. Im Zuge der sofort eingeleiteten Ermittlungen habe über den Verbleib des aus der illegalen Mineralöleinbringung „erwirtschafteten“ Gewinnes nichts festgestellt werden können. Da eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gegeben sei, wäre die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages geboten gewesen.

Der Bw habe richtigerweise ausgeführt, dass es im Ermessen der Behörde liege, einen Sicherstellungsbescheid gemäß § 232 BAO zu erlassen. Die Ermessensentscheidung habe sich dabei innerhalb der Grenzen, die das Gesetz vorgebe, zu halten und sei innerhalb dieser Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Es seien weiters die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen. Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergebe sich nach Auffassung des VwGH, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden könne. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen würden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur

in Ausnahmefällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit - sei daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen.

Unter dem Ermessenskriterium Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Bei der Beurteilung des Ermessens bezüglich der Erlassung des Sicherstellungsbescheides habe das Zollamt PKW zunächst keine Billigkeitsgründe erkennen können. Die durchgeführten Erhebungen hätten ergeben, dass der Bw an der illegalen Einbringung von Mineralöl, welches schlussendlich unversteuert als Dieselmotorkraftstoff an Tankstellen abgegeben worden sei, im Wissen der Nichtversteuerung mitgewirkt habe und als Abgabenschuldner heranzuziehen sein werde. Nach dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung hätte der Sicherstellungsbescheid gemäß § 232 BAO daher auch aus Gründen der Zweckmäßigkeit erlassen werden müssen.

Der Bw habe vorgebracht, dass der Sicherstellungsbescheid nicht gerechtfertigt weil unangemessen und unbillig sei und den Bw mit allen für ihn negativen Folgen einer zoll- bzw. abgabenbehördlichen Entscheidung, an der (zumindest) gravierende Zweifel in rechtlicher wie in tatsächlicher Hinsicht bestehen würden, belaste.

Das Zollamt PKW habe nach abermaliger Prüfung in jeglicher Hinsicht keinen einzigen gravierenden Zweifel erkennen können.

Der VfGH halte zwar an der Ansicht fest, dass es nicht angehe, den Rechtsschutzsuchenden generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung solange zu belasten, bis sein Rechtsschutzgesuch endgültig erledigt ist, führe jedoch dazu zusätzlich aus, dass in diesem Zusammenhang nicht nur die Position des Rechtsschutzsuchenden, sondern auch Zweck und Inhalt der Regelung, die Interessen Dritter sowie schließlich das öffentliche Interesse zu berücksichtigen seien. Grundsätzlich komme der faktischen Effizienz eines Rechtsbehelfs der Vorrang zu, wobei dessen Einschränkung nur aus sachlich gebotenen, triftigen Gründen zulässig wäre.

Sachlich gebotene und triftige Gründe würden auch nach weiterer Prüfung im Zuge der Berufungsvorentscheidung vorliegen.

Es liege in der Natur der Sache, dass Abgabenansprüche jeglicher Art subjektiv gesehen negative Folgen für einen Abgabenschuldner haben, sich daraus jedoch nicht grundsätzlich eine Unbilligkeit ableiten lasse, da ansonsten jedweder Abgabenanspruch ad absurdum geführt würde.

Der Bw habe weiters vorgebracht, die Rechtsprechung verstehe unter der Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben. Die Zweckmäßigkeit

sei daher schon deswegen zu verneinen, weil die belangte Behörde die Chancengleichheit aller Steuerpflichtigen gemäß des in § 114 BAO festgelegten Gleichheitsgrundsatzes nicht geprüft habe und der Sicherstellungsauftrag daher der Chancengleichheit in keinsten Weise gerecht werde. Die Bestimmung des § 114 Abs. 1 BAO normiere, dass Abgabenbehörden darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen hätten, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden.

Dazu hat das Zollamt PKW ausgeführt, dass unter Chancengleichheit nicht die der normalen Abgabepflichtigen und die der Personen, welche Abgaben vorsätzlich verkürzt hätten, verstanden werden könnten. Sollte dies nämlich der Fall sein, wäre jede nachträgliche Abgabenvorschreibung nach dem Bekanntwerden einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung ausgeschlossen. Alleine § 114 Abs. 1 BAO spreche sich schon dagegen aus.

Unter dem Gesichtspunkt, dass alle an der Tat Beteiligten gleichermaßen für die Abgabenvorschreibung heranzuziehen seien, hat das Zollamt PKW ausgeführt, ein Sicherstellungsauftrag über € 2.300.000,00 sei nicht nur an den Bw, sondern auch an HaS, die B-GmbH, AIP, ThK, VIB, FIK und MaD erlassen worden. Sogar könne hier absolut von Chancengleichheit gesprochen werden.

Zweckmäßigkeit werde am Verhältnis zwischen der Eignung einer bestimmten Maßnahme als Mittel zur Erreichung eines bestimmten Zieles gemessen. Dieser Grundsatz diene neben den Grundsätzen der Sparsamkeit und der Wirtschaftlichkeit der Optimierung der Effizienz der Verwaltungsleistungen wobei nach Möglichkeit allen drei Gesichtspunkten gleichermaßen Rechnung getragen werden sollte. Die Zweckmäßigkeit sei schon deshalb gegeben, weil ein späterer Einhebungsversuch der Abgaben keinen Erfolg mehr verspreche. Alleine durch die bisherigen Sicherstellungsmaßnahmen habe eine drohende Uneinbringlichkeit durchbrochen werden können und sei somit auch schon der Wirtschaftlichkeitspunkt bei weitem übertroffen worden.

Das Zollamt PKW hat abschließend ausgeführt, dass der Begründungspflicht hinsichtlich des Sachverhaltes iSd § 93 Abs. 3 lit. a BAO durch die Abgabenbehörde im Erstbescheid entsprochen worden sei. Der Sachverhalt sei den Entscheidungsträgern auch hinlänglich aus der Ersteinvernahme am 5. Dezember 2011 sowie aus den ausgefolgten Begründungen zu den Hausdurchsuchungen und zur Festnahme vom 5. Dezember 2011 bekannt. Außerdem könne ein allenfalls im erstinstanzlichen Bescheid aufgetretener Begründungsmangel im Rechtsmittelverfahren, wie hier speziell im Wege der Berufungsvorentscheidung geschehen, saniert werden, weshalb spruchgemäß zu entscheiden und die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen sei.



Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 24. Februar 2012 (Postaufgabestempel). Der Bf bekämpft die Berufungsvorentscheidung ihrem gesamten Inhalt und Umfang nach, hinsichtlich sämtlicher Spruchteile, sohin zur Gänze. Der Bf macht als Gründe Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend.

Unter dem erst- und zweitgenannten Beschwerdegrund wird vom Bf mit den notwendigen Abänderungen im Wesentlichen vorgebracht wie schon in der Berufung.

Die Begründung in der Berufungsvorentscheidung, die sich damit beschäftigt, der Sicherstellungsauftrag werde dem Grundsatz der Billigkeit und dem Grundsatz der faktischen Effizienz eines Rechtsbehelfs im gegenständlichen Verfahrensstadium gerecht, könne nicht überzeugen.

Der angefochten Bescheid leide an Rechtswidrigkeit des Inhaltes und an Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, weshalb beantragt werde, der Unabhängige Finanzsenat wolle

- a) den angefochtenen Bescheid zur Gänze und ersatzlos aufheben, in eventu
- b) den angefochtenen Bescheid aufheben und die Sache zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung an die Behörde I. Instanz zurückzuverweisen.

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

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

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

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

§ 232 BAO:

(1) Die Abgabenbehörde kann, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des

Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

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

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

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

#### § 11 BAO:

Bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden haften rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden.

#### § 166 BAO:

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

#### § 167 BAO:

- (1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.
- (2) Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

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

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

Zu § 232 BAO ist im Allgemein anzumerken:

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

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

Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabenschuld gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur der Sache einer solchen Maßnahme, dass diese nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich bedeutsamen Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Dies enthebt die Behörde jedoch nicht der Pflicht, den Abgabepflichtigen (potenziellen Haftungspflichtigen) zu denjenigen Beweisen, auf welche sie ihre Sachverhaltsfeststellungen zum Entstehen des Abgabeananspruches dem Grunde nach in Ausführung der Beweiswürdigung stützt, Gelegenheit zur Äußerung zu bieten (VwGH 25.9.2002, 97/13/0070). Zur Gefährdung und wesentlichen Erschwerung der Einbringung ist im Allgemeinen zu bemerken, dass die objektive Gegebenheit der Gefährdung oder Erschwerung für eine Sicherstellungsmaßnahme ausreicht. Der Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung müssen entsprechende Tatsachenfeststellungen zugrunde liegen (z.B. VwGH 30.10.2001, 96/14/0170).

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

Zu § 11 BAO ist im Allgemeinen anzumerken:

Unter Haftung ist das Entstehenmüssen für fremde Abgabenschulden zu verstehen. Die Geltendmachung abgabenrechtlicher Haftungen setzt voraus, dass eine Abgabenschuld entstanden ist (materielle Akzessorietät der Haftung). Die Haftung wird subsidiär mit Haftungsbescheid geltend gemacht.

Die Formulierung „Täter und andere an der Tat Beteiligte“ nimmt auf § 11 FinStrG Bedacht, wonach nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzvergehen begeht, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt. Die Haftung des § 11 BAO setzt eine rechtskräftige Verurteilung voraus.

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

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

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

Im Abgabenverfahren genügt die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden freien Überzeugung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (ständige Rechtsprechung des VwGH, z.B. 24.2.2011, 2010/15/0204 oder 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch die in Ritz, Kommentar zur BAO<sup>4</sup>, unter Rz 8 ff zu § 167 BAO wiedergegebene Rechtsprechung).

In Strafverfahren hingegen ist die volle Überzeugung der Strafbehörde gefordert.

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

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

#### Zu den Erwägungsgründen des Unabhängigen Finanzsenates:

Der Bf wurde am 5. Dezember 2011 zu seinen persönlichen Verhältnissen und zur Sache befragt. Ihm wurde am 5. Dezember 2011 Gelegenheit gegeben, sich zu den Beweisen, auf welche das Zollamt PKW in der Folge seinen Sicherstellungsauftrag vom 5. Dezember 2011 gestützt hat, zu äußern.

Der Bf hat u.a. Akteneinsicht beantragt und ausgeführt, er werde erst danach eine Aussage tätigen.

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

Nach § 280 BAO ist auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen. Auch im vorliegenden Berufungsverfahren - welches sich allerdings auf die Überprüfung der Frage zu beschränken hat, ob die im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages dafür erforderlichen Voraussetzungen gegeben waren oder nicht - besteht kein Neuerungsverbot. Neu hervorgekommene Tatsachen (*nova reperta*) können daher in der Entscheidung verwertet werden.

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

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

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

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

Die deutschen Ermittlungsbehörden konnten am 17. August 2011 auf dem Gelände des Blockheizkraftwerkes C im deutschen D drei polnische Tanklastzüge und einen slowenischen Tanklastzug feststellen. Zwei polnische Tanklastzüge hatten ihre Ladung „Olej Rust Cleaner“ von der polnischen Firma E bereits in den Erdtank des JoK gepumpt. Der slowenische LKW

wurde gerade vom Erdtank heraus befüllt. Es lag auch ein CMR-Frachtbrief mit Dieselkennzeichnung für den Transport nach Österreich vor. Die slowenischen LKW-Fahrer haben eingeräumt, seit Juli 2011 Dieseltransporte von D zu Tankstellen in Österreich durchgeführt zu haben. Aufgrund der Auswertung eines im Führerhaus eines der LKW gefundenen Kalenders sei von fünfundfünfzig Lieferungen in der Zeit von 28. Juni 2011 bis 17. August 2011 auszugehen.

Aufgrund dieses Sachverhaltes wurden die Ermittlungen in Österreich aufgenommen.

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

Die Öle haben sich nach der Sachlage im freien Verkehr befunden. Es bestehen nach der Aktenlage keine begründeten Zweifel daran, dass die Mineralöle zollredlich in das Zollgebiet der Europäischen Union eingebracht worden sind, also als Mineralöle verzollt worden sind. Sie haben sich danach im freien Verkehr befunden.

Eine Verbrauchsteuer entsteht allerdings dann, wenn Mineralöle erstmals im Steuergebiet als Kraft- oder Heizstoff abgegeben oder verwendet werden. Nach der Sachlage wurden in D zu Diesel umgewandelte Mineralöle (Schmieröle) mit der Bezeichnung „Olej Rust Cleaner“ der Warennummer 2710 1999 erstmalig im Verwendungsgebiet (in Österreich) als Dieseldieselkraftstoff (Dieseldieselkraftstoffe tarifieren die Warennummer 2710, Unterpositionen 2710 1941 bis 2710 1949) abgegeben bzw. verwendet.

Diese Sachlage und die Mitteilung des Zollfahndungsamtes München vom 23. August 2011 an das Zollamt PKW als Finanzstrafbehörde I. Instanz begründen dessen Zuständigkeit.

Der Bf führt in der Beschwerdeschrift u.a. aus, er habe den Dieseldieselkraftstoff nicht finanziert und sei auch nicht Geschäftsführer und/oder faktischer Geschäftsführer einer der an diesem Dieseldieselkraftstoffgeschäft beteiligten Firmen gewesen.

Der Bf war auch nicht Gesellschafter und/oder (faktischer) Geschäftsführer der B-GmbH, welche bei diesem Dieseldieselkraftstoffgeschäft die abgabepflichtige Person ist (dazu wird später noch Näheres ausgeführt werden). Der Bf ist und war im Hinblick auf den gegenständlichen Sachverhalt auch nicht rechtskräftig wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens verurteilt.

Für die Abgabenbehörden ergibt sich gegen den Bf aus dem oben geschilderten Sachverhalt kein primärer Abgabenanspruch, an den die Abgabenvorschriften eine Abgabepflicht knüpfen. Gegen den Bf können keine Haftungsbescheide gemäß § 9 BAO und § 11 BAO erlassen werden. Der Bf ist jedoch ein „potenzieller“ Haftungspflichtiger im Sinne von § 232 Abs. 3

BAO.

Danach gelten die Abs. 1 und 2 des § 232 BAO sinngemäß ab der Anhängigkeit eines Strafverfahrens gegen einen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens Verdächtigen hinsichtlich jenes Betrages, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden.

Gegen der Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens verdächtige Personen kann daher schon ab Anhängigkeit eines Strafverfahrens und dies bereits vor der Entstehung eines sie betreffenden (akzessorischen) Abgabenanspruches als potenzielle Haftungspflichtige mit Sicherstellungsauftrag vorgegangen werden. Potenziell haftungspflichtig im Sinne von § 11 BAO sind diese Personen deswegen, weil sie noch nicht wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig verurteilt wurden und deswegen auch noch nicht ein Haftungsbescheid, der gegenüber wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig verurteilten Tätern erst den Abgabenanspruch begründet, gegen sie erlassen werden könnte. Das verbum legale „sinngemäß“ in § 232 Abs. 3 BAO hat zum Inhalt, dass gegenüber potenziellen noch nicht in Anspruch genommenen Haftungspflichtigen im Sinne von § 11 BAO eine Sicherstellung nach den allgemeinen Bedingungen des Abs. 1 und 2 des § 232 BAO möglich ist. Anders ausgedrückt - die Anhängigkeit eines (behördlichen oder gerichtlichen) Finanzstraßverfahrens wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens für eine Sicherstellung ist bei einem potenziell Haftungspflichtigen Bedingung, für sich allein aber nicht ausreichend. Auch bei potenziellen Haftungspflichtigen müssen darüber hinaus noch die Tatbestandselemente des Abs. 1 und des Abs. 2 des § 232 BAO erfüllt sein.

Dass gegen den Bf ein Strafverfahren wegen des Verdachtes, ein vorsätzliches Finanzvergehen begangen zu haben, behängt, steht wohl außer Streit, weil Strafverfahren bei verwaltungsbehördlicher Zuständigkeit mit der ersten Verfolgungshandlung, bei gerichtlicher Zuständigkeit bereits dann, wenn gerichtliche Ermittlungen, Vorerhebungen geführt werden, anhängig werden.

Der Tatbeitrag im behängenden vorsätzlichen Finanzvergehen ist gemäß § 232 Abs. 3 BAO sachlich nicht näher zu prüfen. Den Tatbeitrag kann nicht nur ein unmittelbarer Täter das Finanzvergehens, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt, geleistet haben.

Damit ist aus der Sicht des Abs. 3 leg. cit. auch nicht auf das unter dem Beschwerdegrund der Rechtswidrigkeit des Inhaltes in verständiger Bewertung Vorgebrachte, eine allenfalls untergeordneter Tatbeitrag (eine untergeordnete Rolle), dass der Bf den Dieselkraftstoff nicht finanziert und auch nicht vorschriftswidrig in das Steuergebiet der Republik Österreich eingebracht habe, dass er nicht Geschäftsführer der an diesem Dieselkraftstoffgeschäft beteiligten Firmen und auch nicht faktischer Geschäftsführer gewesen sei, dass dies alles viel zu wenig berücksichtigt worden wäre, zu erwidern.

Die Verwirklichung des Tatbestandes, an den die Abgabepflicht geknüpft ist, wurde im Hinblick auf die geltenden Inhaltserfordernisse im Sicherstellungsauftrag dargelegt und in der den Sicherstellungsauftrag bestätigenden Berufungsvorentscheidung zulässigerweise ausreichend verbreitert. Die Begründung lässt jedenfalls erkennen, welcher am 5. Dezember 2011 konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde und welche Erwägungen im Rahmen der Beweiswürdigung dafür maßgebend waren. Dem angefochtenen Bescheid lassen sich nachvollziehbar die Anzahl an Transporten und auch entsprechende Tatsachen entnehmen, aus denen das Zollamt PKW rechtens auf die Höhe der sicherzustellenden Abgabe geschlossen hat, zumal die genaue Höhe der Abgabenschuld im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages noch nicht feststehen muss, weil es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte über die Höhe der Abgabenschuld vorliegen (VwGH 17.12.1996, 95/14/0130). Bis zum 5. Dezember 2011 gab es anhand der abgefangenen Lieferscheine und CMR-Frachtbriefe mindestens zweihundert Lieferungen in Tanklastzügen. In Lieferscheinen und CMR-Frachtbriefen (internationale Frachtbriefe) wird die beförderte Ware genau beschrieben. Erfasst werden beispielsweise der Absender, der Empfänger, der Auslieferungsort, das beförderte Gut, dessen Gewicht der Ware udgl. Das Zollamt PKW hat die durchschnittlich beförderte Menge von 30.000 Liter Mineralöl je Beförderungsvorgang auf die Mengenangaben der abgefangenen Lieferscheine und CMR-Frachtbriefe und zusätzlich auf die Einvernahme der slowenischen LKW-Fahrer gestützt. Am 5. Dezember 2011 wurde auch HaS, faktischer Geschäftsführer der B-GmbH als Empfängerin des Mineralöles, vernommen. HaS hat dabei von Diesellieferungen für seine Firma per LKW zu 30.000 Liter Mineralöl gesprochen. Eine Menge von 6.000.000 Liter Mineralöl (zweihundert LKW-Transporte zu 30.000 Liter) wurde auf der Basis von gewichtigen Anhaltspunkten angemessen und billig ermittelt.

VIB spricht bei seiner Einvernahme am 5. Dezember 2011 sogar von zweihundert bis zweihundertvierzig durchgeführten Transporten. VIB hatte innerhalb der Organisation die Aufgabe, die Transporte und die Fahrer zu organisieren und musste dafür sorgen, dass der Treibstoff rechtzeitig geliefert wird.

Gemäß § 232 Abs. 1 können Abgabenbehörden, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen.

Weil Haftungen akzessorisch sind, war sohin zunächst zu prüfen, ob die B-GmbH bis zum 5. Dezember 2011 einen Tatbestand verwirklicht hat, an den die Abgabenvorschriften die



Abgabepflicht knüpfen, eine Abgabepflicht für die der Bf potenziell haftend einzustehen hätte.

Der geschilderte Sachverhalt als Sache des Verfahrens wurde vom Zollamt PKW zunächst rechtlich falsch beurteilt, indem er der Bestimmung des § 41 MinStG subsummiert wurde. Richtigerweise gebietet der bereits am 5. Dezember 2011 bekannte Sachverhalt (die gleiche Sache; der Hinweis auf eine „zweckwidrige Verwendung von Olej Rust Cleaner“ war Inhalt der Anzeige des Zollfahndungsamtes München) eine Subsumtion unter die Bestimmung des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG. Danach entsteht die Steuerschuld u.a. dadurch, dass ein Kraftstoff, für den noch keine Steuerpflicht entstanden ist (MinSt bezahlt wurde), erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegeben wird.

Gemäß § 21 Abs. 4 Z 4 MinStG entsteht die Steuerschuld im Zeitpunkt der Abgabe.

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

Eine Verbrauchsteuerschuld ist im Gegenstande dadurch entstanden, dass Mineralöle (Olej Rust Cleaner) in Österreich erstmals als Dieseldieselkraftstoff zur Verwendung als Treibstoff abgegeben wurden. Im gegenständlichen Fall war es die B-GmbH mit Geschäftsleitung im Steuergebiet, die im Rahmen ihres Betriebes Mineralöle in Österreich erstmals als Dieseldieselkraftstoff zur Verwendung als Treibstoff an Tankstellen abgegeben hat. An die Tankstellen wurden von der B-GmbH Rechnungen für bereits versteuerten (mit MinSt belasteten) Diesel erstellt.

Das Zollamt PKW hatte am 5. Dezember 2011 den Ermittlungsstand, dass der Bf die rechte Hand von ThK und gleichzeitig Vertrauter von AIP war. Der Bf war an der Erstellung von Frachtpapieren (Scheinfrachtpapiere) und vorgetäuschten Rechnungen beteiligt und als Bote für Unterlagen und als Überbringer von Kuverts mit Provisionen als Inhalt eingesetzt.

ThK hat am 5. Dezember 2011 als Beschuldigter vernommen im Wesentlichen ausgesagt, ihm sei das Geschäftsmodell bekannt. Er hat anlässlich seiner Einvernahme ausführlich beschrieben. Namentlich wurde „Rust Cleaner“ in Polen gekauft, von polnischen Frächtern nach D verbracht, dort durch JoK entladen, zu Diesel umgewandelt und von slowenischen Frächtern als Dieseldieselkraftstoff nach Österreich verbracht. HaS habe über ausreichend Kapital verfügt und die Geschäfte vorausfinanziert. Die dazugehörigen Frachtpapiere (Scheinfrachtbriefe) habe AIP erstellt bzw. die Erstellung beauftragt. Der Bf hat sich detailliert zum Geschäftsverlauf ausgelassen und angegeben, an HaS Provisionen pro LKW-Zug in bar übergeben zu haben. Scheinrechnungen seien zum Großteil von AIP geschrieben bzw. die Erstellung beauftragt worden. Nach dem Geschäftsmodell seien Umsatzsteuer und MinSt

hinterzogen worden.

Das Zollamt PKW hat dies im bekämpften Sicherstellungsauftrag auch festgehalten, als es ausführte, dass „Rechnungen gefälscht und Scheingeschäfte vorgetäuscht“ wurden.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 20 BAO) war es die B-GmbH, die einen Kraftstoff, für den keine Steuer bezahlt wurde, erstmals zur Verwendung als Treibstoff abgegeben hat.

VIB wurde am 5. Dezember 2011 als Beschuldigter vernommen. Er hat im Wesentlichen ausgeführt, von ThK und AIP, die er von seiner Tätigkeit bei der Firma F gekannt habe, hätten ihn im Mai/Juni 2011 angesprochen, ob er nicht dolmetschen wolle, da Frächter für Dieseltransporte benötigt würden. Die beiden hätten seine anfänglichen Bedenken ausgeräumt. AIP habe seines Wissens die Transporte von Polen nach D organisiert. Für seine Tätigkeiten habe ihn AIP bezahlt. Er sei auch einmal bei einem Treffen zwischen den Beteiligten dabei gewesen. Bis auf HaS hätten sich alle, darunter auch der Bf, zu einem Essen getroffen. HaS sei der Geldgeber für die Lieferungen aus Polen gewesen. Zur Aufgabenverteilung befragt hat VIB u.a angegeben, der Bf sei Bote und Botengänger gewesen. Die Boten hätten öfters in D Lieferscheine geholt. AIP sei für die Organisation sämtlicher Dokumente zuständig gewesen. ThK habe die ursprüngliche Idee gehabt, auf diese Weise Diesel zu verkaufen.

Im Abgabenverfahren genügt die größere Wahrscheinlichkeit. Es genügt im Rahmen der der Behörde zukommenden freien Überzeugung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Dass dem Bf als rechte Hand des ThK und gleichzeitiger Vertrauter des AIP die Illegalität seines Handelns und der Umstand, dass Steuern hinterzogen wurden, bekannt war, davon ist auszugehen. Der Bf war zudem bereits bei den Ermittlungen der Zollfahndung Linz/Wels in Erscheinung getreten.

Daraus folgt in praktischer Hinsicht, dass der Sicherstellungsauftrag gegen den Bf - die weiteren Anforderungen vorausgesetzt - rechtens erlassen wurde.

Gegenüber der abgabepflichtigen B-GmbH wurde ein Sicherstellungsauftrag aus dem Titel einer abgabenrechtlichen Primärschuldnerschaft erlassen.

Es ist nicht erforderlich, dass es auch bei der abgabepflichtigen B-GmbH bereits zu strafrechtlichen Ermittlungen gekommen sein muss. Die Bestimmung des § 232 Abs. 1 BAO setzt auch kein Leistungsgebot (Steuerbescheid) an den Abgabepflichtigen, damit im Gegenstand an die B-GmbH voraus. Der Abgabenanspruch ist der B-GmbH gegenüber - wie

oben dargestellt – bereits durch die Verwirklichung des Tatbestandes des § 21 MinStG durch sie entstanden, weil im gegenständlichen Fall die B-GmbH im Rahmen ihres Betriebes Mineralöl in Österreich erstmals als Dieselmotorkraftstoff zur Verwendung als Treibstoff an Tankstellen abgegeben hat.

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

Gemäß § 232 Abs. 1 iVm Abs. 3 leg. cit. kann die Abgabenbehörde an den potenziellen Haftungspflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen.

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

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

Nach der Judikatur liegen Umstände, die eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung begründen, „beispielsweise“ vor (siehe dazu BAO Kommentar Ritz<sup>4</sup>, Rz 5 zu § 232)

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

Der Bf bringt zum Kriterium der Besorgnis der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe vor, dass dieses Kriterium nicht erfüllt sei.

Dem ist entgegen zu halten, dass sich das Zollamt PKW am 5. Dezember 2011 zur Annahme der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung auf Tatsachenfeststellungen berufen konnte, die keine vagen Annahmen oder bloße Vermutungen waren. An dieser Stelle ist daran zu erinnern, dass ein angefochtener Sicherstellungsauftrag im Rechtszug allein darauf zu überprüfen ist, ob im Zeitpunkt seiner Erlassung – im Gegenstand also am 5. Dezember 2011 - hierfür die erforderlichen sachlichen Voraussetzungen gegeben waren

oder nicht. Ferner ist in Erinnerung zu rufen, dass ein Sicherstellungsauftrag kein abschließender Bescheid, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme ist und dass es in der Natur der Sache einer solchen Maßnahme liegt, dass diese nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, sohin nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern dass es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich bedeutsamen Tatbestandes entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind.

Der Bf war dem Zollamt PKW bereits aus den Ermittlungen der Zollfahndung Linz/Wels bekannt. Innerhalb der Tätergruppe wurde nach den Erkenntnissen des Zollamtes PKW schon vor dem 5. Dezember 2011 der Gewinn aus den illegalen Mineralölgeschäften unter den Beteiligten aufgeteilt.

Das Zollamt PKW hat zu den Gründen, die eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung darstellen würden, zu Recht angeführt, dass die zur Vorschreibung kommenden Abgabebeträge die Leistungsfähigkeit des Bf bei weitem übersteigen würden, zumal sein offiziell einbekanntes Einkommen ca. € 1.100,00 bis € 1.200,00 betragen hat.

Dies sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handfeste Anhaltspunkte für eine mögliche Vermögensverschleppung, wenn es dazu noch zu berücksichtigen gilt, dass die Ermittlungstätigkeit des Zollamtes PKW vorzeitig durch eine Indiskretion verraten wurde. Nach der Akten- und Sachlage am 5. Dezember 2011 durfte das Zollamt PKW wegen der wirtschaftlichen Lage des Bf und wegen der oben erwähnten besonderen Umstände dieses Einzelfalles objektiv betrachtet befürchten, dass der Bf Vermögen verschleppen könnte oder gerade dabei ist, es zu verschleppen (vgl. dazu VwGH 6.7.2011, 2008/13/0024).

Haben sich Personen um steuerliche Belange nicht gekümmert und gewusst, dass Abgaben hinterzogen werden, dann steht ein Sicherstellungsauftrag mit dem Gesetz im Einklang (vgl. dazu VwGH 20.5.1987, 86/13/0117).

Die Umstände, dass der Bf den Dieselkraftstoff nicht finanziert und auch nicht vorschriftswidrig in das Steuergebiet der Republik Österreich eingebracht hat, dass er nicht Geschäftsführer der an diesem Dieselkraftstoffgeschäft beteiligten Firmen und auch nicht faktischer Geschäftsführer gewesen sei, muss nicht zwingend bedeuten, dass er deswegen nicht zu einer international agierenden Tätergruppe zu zählen ist.

Der Bf bringt vor, es sei sachlich nicht gerechtfertigt weil unangemessen und unbillig, ihn mit allen für ihn negativen Folgen eine zoll- und abgabenbehördlichen Entscheidung, an der (zumindest aktuell) gravierende Zweifel in rechtlicher wie in tatsächlicher Hinsicht bestünden, in der Form eines Sicherstellungsauftrages zu belasten und dass die diesbezügliche

Begründung in der Berufungsvorentscheidung nicht überzeugen könne.

Dem ist zunächst der Inhalt des § 232 BAO, insbesondere dessen Abs. 3, entgegen zu halten. Danach ist eine Sicherstellung sinngemäß gegen potenziell Haftungspflichtige hinsichtlich jenes Betrages möglich, um den die Abgaben voraussichtlich verkürzt wurden. Ermessen übt die Behörde gemäß Abs. 1 leg. cit. lediglich dahingehend, ob sie einen Sicherstellungsauftrag erlässt oder nicht. Gerade der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist es, der fordert, dass Fehler bei der Steuerbemessung mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln vermieden oder beseitigt werden. Daraus ergibt sich die Verpflichtung, organisatorische Vorkehrungen zu treffen, dass Abgabenansprüche - auch künftige - ermittelt, erfasst, wirksam festgestellt und eingebracht werden können. Nichts anderes hat das Zollamt PKW gemacht, als es gegen alle Beteiligten mit Sicherstellungsauftrag vorging. In der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist auch das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben beim Bf begründet.

Bei potenziell Haftungspflichtigen entsteht die Abgabenschuld als Gesamtschuld gemäß § 7 Abs. 1 BAO im Zeitpunkt der bescheidmäßigen Geltendmachung der Haftung. Erst dann wird u.U. auf eine allfällig rechtskräftig festgestellte untergeordnete Rolle des Bf als Beitragstäter Bedacht zu nehmen sein.

Der Sicherstellungsauftrag war billig und zweckmäßig. Wegen Unzweckmäßigkeit wird ein Sicherstellungsauftrag beispielsweise unterbleiben müssen, wenn keinerlei Besicherungsmöglichkeiten bestehen, bei Geringfügigkeit der Abgabenschuldigkeit und/oder bei Geringfügigkeit einer zu erlangenden Sicherheit, Umstände die im Gegenstand am 5. Dezember 2011 aus der Sicht des Informations- und Wissenstandes des Zollamtes PKW nicht zugetroffen haben.

Der Einwand, dass die Einkommenslage des Bf (gemäß der Beschuldigtenvernehmung ca. € 1.100,00 bis € 1.200,00 netto pro Monat) im angefochtenen Bescheid nicht gebührend berücksichtigt worden sei, ist nicht berechtigt und auch nicht nachvollziehbar, wenn im Sicherstellungsbescheid und in der die Sicherstellung ergänzend begründenden Berufungsvorentscheidung die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung auch darauf, dass die zu besichernden Abgabenbeträge die Leistungsfähigkeit des Bf bei weitem übersteigen würden, gestützt wurde.

Eine Gefährdung oder Erschwerung iSd § 232 Abs. 1 BAO liegt bereits vor, wenn aus der Sicht der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen und aus den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (VwGH 6.7.2011, 2008/13/0224).

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

Zur Unterstützung und Verbreiterung der bisherigen Ausführungen wird abschließend noch beispielhaft und teilweise auszugsweise auf Inhalte von Protokollen zur Telefonüberwachung und auf Inhalte von überwachten SMS verwiesen.

#### Zu den Telefonüberwachungsprotokollen:

a) Telefonüberwachungsprotokoll vom 27. September 2011 über ein Gespräch zwischen JoK und AIP:

Im Gespräch stellte AIP an JoK die Frage, ob ihm der Bf das Kuvert mit € 1.000,00 gebracht habe. JoK hat bestätigt.

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

In dem Gespräch geht es u.a darum, dass mitbeteiligten Personen - darunter der Bf – entweder zu wenig oder zu viel bezahlt wird.

c) Telefonüberwachungsprotokoll vom 23. November 2011 über ein Gespräch zwischen ThK und dem Bf:

In diesem Gespräch geht es u.a darum, was für ein Preis mit Hans ausgemacht war, dass sich der Bf geirrt hätte und dass die Rechnungen die letzten Male auch nicht gepasst hätten.

d) Telefonüberwachungsprotokoll vom 23. November 2011 über vier Gespräche zwischen AIP und dem Bf:

Bei diesen Gesprächen geht es u.a wieder um die Erstellung von Rechnungen. Der Bf beruhigt damit, er werde die Rechnungen mit den richtigen Preisen neu ausdrucken und sie an HaS gleich durchhauen (Anmerkung: faxen). Sie sollten sich noch wo sehen, da der Bf ein Kuvert zu kriegen hätte. Der Bf möge sich beeilen. Es ging auch noch darum, wo Schlüssel deponiert sind.

e) Telefonüberwachungsprotokoll vom 26. November 2011 über ein Gespräch zwischen AIP und dem Bf:

Bei diesem Gespräch geht es u.a um Lieferscheine zu Rechnungen die SaS benötige, die sie ab Dezember, nicht jedoch rückwirkend wieder machen werden und dies ihr mit e-mail mitteilen wollen.

#### Zu den SMS-Überwachungsprotokollen:

a) SMS vom 15. Juli 2011 von HaS an ThK:

„Hi du es geht uns entsprechend. Natürlich vermiss ich dich. Besonders weil ich meine Kohlen nicht bekomme. Stenzwerg (Anmerkung: der Bf) behauptet du hast ihm gesagt er soll mir nix zahlen. Das mag ich aber gar nicht. Lass es dir gut gehen. Wennst wieder da bist werden wir das regeln.“

b) SMS vom 1. Oktober 2011 von AIP an ThK (auszugsweise):

„Wollte mit G wegen Möbeln schauen, natürlich hat er abgesagt, H hab ich gesagt er soll am Nachmittag kurz zu Hansi schaun und die restlichen Papiere holen, er hat auch keine Zeit ... Ich hole mir die Papiere selber auch in Zukunft brauche ich diese Idioten nicht, aber beim Geld aufhalten sind sie die Könige ...“

c) SMS vom 1. Oktober 2011 von AIP an FIK / ThK / MaD (auszugsweise):

„... Dolli schreib heute bitte die CMR, Flo bitte heute von Hansi am Nachmittag die restlichen Papiere holen und mir bringen, Stenzwergel (Anmerkung; der Bf) braucht nichts machen (so wie jeden Tag halt auch) ...“

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

Graz, am 3. August 2012