



Abteilung I  
A-3193/2018, A-3194/2018

## Urteil vom 7. Mai 2019

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Richter Raphaël Gani,  
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A.\_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,

C.\_\_\_\_\_  
GmbH,  
Beschwerdeführerin,

beide vertreten durch Rechtsanwalt und Notar  
Dr. iur. et lic. oec. Peter Dietsche, eidg. dipl. Steuerexperte,

gegen

**Oberzolldirektion (OZD),**  
Hauptabteilung Verfahren und Betrieb,  
Vorinstanz.

Gegenstand

Einführen von Biodiesel.

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Gestützt auf ein Gesuch der in D.\_\_\_\_\_ domizilierten C.\_\_\_\_\_ GmbH vom 8. April 2013 verfügte die Oberzolldirektion (nachfolgend: OZD) am 12. August 2013, dass diesem Unternehmen «für den bei der Firma E.\_\_\_\_\_ AG, F.\_\_\_\_\_ [...], gekauften, durch die Firma G.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_, Frankreich, aus Altspeise- und Tierfetten der Kategorie 3 hergestellten Biodiesel [...] eine Steuererleichterung gewährt [wird]» (Dispositiv-Ziff. 1 der Verfügung). Für die Einfuhr solchen Biodiesels wurde dabei die Nachweisnummer [...] zugeteilt (Dispositiv-Ziff. 2 der Verfügung; siehe zum Ganzen Akten Eidgenössische Zollverwaltung [nachfolgend: EZV], pag. 000071 ff.).

**A.b** Ende Dezember 2015 erhielt die Zollfahndung Fw.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: ZFA Fw.\_\_\_\_\_) eine anonyme Meldung, wonach A.\_\_\_\_\_ und die C.\_\_\_\_\_ GmbH zu Unrecht eine Steuerbefreiung für Biodiesel in Anspruch genommen hätten. Aufgrund dieser Meldung und nach Vorabklärungen führte die ZFA Fw.\_\_\_\_\_ eine Zollstrafuntersuchung durch. Dabei kam sie zum Schluss, dass anlässlich von insgesamt 58 Einfuhren in die Schweiz im Zeitraum vom 10. September 2013 bis 26. Oktober 2015 zu Unrecht keine Steuern entrichtet wurden. Nach Ansicht der ZFA Fw.\_\_\_\_\_ waren die eingeführten Waren fälschlicherweise als Biodiesel deklariert worden und war trotz nicht erfüllter Voraussetzungen unter Berufung auf die der C.\_\_\_\_\_ GmbH zugeteilte Nachweisnummer [...] (sowie die Zolllarif-Nummer 3826.0010) eine Steuerbefreiung in Anspruch genommen worden (vgl. Akten EZV, pag. 013053, 013074 und 013078).

Die ZFA Fw.\_\_\_\_\_ führte dazu insbesondere Folgendes aus (Akten EZV, pag. 012987):

«Der durch die C.\_\_\_\_\_ [GmbH] importierte Biodiesel wurde bei der Firma H.\_\_\_\_\_ in Frankreich hergestellt. Die Rohstoffe hierfür wurden massgeblich durch A.\_\_\_\_\_ organisiert und meistens von der Firma E.\_\_\_\_\_ [= E.\_\_\_\_\_ AG] bezahlt. Die H.\_\_\_\_\_ gehört zum Firmengeflecht der I.\_\_\_\_\_ [= I.\_\_\_\_\_ AG]. Der produzierte Biodiesel wurde im Anschluss von der E.\_\_\_\_\_ an die Firma J.\_\_\_\_\_ GmbH, [...] in AT K.\_\_\_\_\_ (nachfolgend 'J.\_\_\_\_\_') fakturiert. Die J.\_\_\_\_\_ gehört zur B.\_\_\_\_\_ Unternehmensgruppe. Diese wiederum verkaufte den Treibstoff in der Folge an die Firma C.\_\_\_\_\_ [GmbH].»

Gestützt auf den Untersuchungsbefund der ZFA Fw.\_\_\_\_\_ erliess die Zollkreisdirektion Fw.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Zollkreisdirektion) am 3. März

2017 gegenüber A.\_\_\_\_\_ und gegenüber der C.\_\_\_\_\_ GmbH je eine Nachforderungsverfügung. Damit verpflichtete sie die Verfügungsadressaten solidarisch zur Entrichtung eines Betrages von insgesamt Fr. 1'522'870.50. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus Mineralölsteuern von Fr. 809'057.55, einem Mineralölsteuerzuschlag von Fr. 529'141.50, Einfuhrmehrwertsteuern von Fr. 107'055.90 und Verzugszins von Fr. 77'615.55.

## **B.**

Die OZD (nachfolgend auch: Vorinstanz) wies die hiergegen am 3. April 2017 erhobenen Beschwerden von A.\_\_\_\_\_ und der C.\_\_\_\_\_ GmbH mit je separaten Beschwerdeentscheiden vom 26. April 2018 kostenpflichtig ab.

## **C.**

Am 29. Mai 2018 liessen A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer) und die C.\_\_\_\_\_ GmbH (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin; zusammen: Beschwerdeführende) mit separaten Beschwerden beim Bundesverwaltungsgericht beantragen, die sie betreffenden Beschwerdeentscheide der OZD vom 26. April 2018 seien vollumfänglich aufzuheben. Eventualiter forderten die Beschwerdeführenden, die Sache sei zur Neubeurteilung der Leistungspflicht an die Zollkreisdirektion zurückzuweisen. Als Subeventualantrag stellten sie das Begehren, es sei «bezüglich des von der C.\_\_\_\_\_ GmbH in die Schweiz eingeführten Biodiesels eine unabhängige Expertise anzuordnen» (S. 2 der Beschwerden). Im Sinne von Beweissofferten beantragten sie ferner die Einholung einer Expertise zur Bedeutung der DIN-Norm 51605 sowie die Befragung von L.\_\_\_\_\_ (technischer Leiter des Werkes der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_) als Zeugen. Schliesslich ersuchten beide Beschwerdeführenden in ihren Eingaben um Zusprechung einer Parteientschädigung.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht stellten die Beschwerdeführenden Begehren um Ansetzung von Nachfristen zur Ergänzung der Beschwerdebegründungen (vgl. S. 6 der Beschwerden). Sinngemäss verlangten sie überdies, die beiden Beschwerdeverfahren, die vom Bundesverwaltungsgericht in der Folge unter den Nummern A-3193/2018 und A-3194/2018 rubriziert wurden, seien zu vereinigen.

**D.**

Mit Zwischenverfügungen vom 1. Juni 2018 wies das Bundesverwaltungsgericht die Begehren um Ansetzung von Nachfristen zur Ergänzung der Beschwerdebegründungen ab.

**E.**

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassungen vom 16. Juli 2018, die Beschwerden seien unter Kostenfolgen abzuweisen.

**F.**

Am 9. August 2018 reichte die OZD innert erstreckter Frist die Akten ein.

**G.**

Nachdem die Beschwerdeführenden Einsicht in einen von der Vorinstanz beim Bundesverwaltungsgericht eingereichten elektronischen Datenträger erhalten hatten, beantragten sie mit Eingaben vom 22. August 2018, die OZD sei zu verpflichten, «ein für die Akteneinsicht taugliches, detailliertes Verzeichnis zu erstellen» (S. 2 der Eingaben). Sinngemäss stellten sie zudem das Begehren, es sei ihnen nach Erhalt des neu zu erstellenden Aktenverzeichnisses eine Gelegenheit zur Äusserung zu den Vernehmlassungen vom 16. Juli 2018 einzuräumen.

Die OZD schloss mit Stellungnahmen vom 7. September 2018 auf Abweisung dieser Verfahrensanträge.

**H.**

Mit Zwischenverfügungen vom 17. September 2018 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Verfahrensanträge der Beschwerdeführenden vom 22. August 2018 im Sinne der Erwägungen gut. Überdies verpflichtete es die Vorinstanz, die Akten neu zu ordnen, ein neues Aktenverzeichnis zu erstellen und die Beschwerdeentscheide sowie Vernehmlassungen mit Fundstellenangaben zu versehen.

**I.**

Am 30. Oktober 2018 reichte die OZD beim Bundesverwaltungsgericht die neu geordneten Akten, ein neues Aktenverzeichnis und mit Fundstellenangaben versehene Exemplare der angefochtenen Beschwerdeentscheide sowie der Vernehmlassungen ein. Die Vorinstanz machte hierzu in einem Begleitschreiben verschiedenen Erläuterungen.

**J.**

Mit innert mehrfach erstreckter Frist eingereichten Stellungnahmen vom 1. Februar 2019 erklären die Beschwerdeführenden, an ihren Beschwerdeanträgen festzuhalten.

**K.**

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die Eingaben wird, sofern sie entscheidwesentlich sind, in den folgenden Erwägungen eingegangen.

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**1.**

Die Rechtsschriften in den Verfahren A-3193/2018 und A-3194/2018 sind identisch. Auch sind die Beschwerdeführenden in diesen Verfahren durch den gleichen Rechtsanwalt vertreten. Sodann beziehen sich die in diesen Verfahren angefochtenen Beschwerdeentscheide im Wesentlichen auf den gleichen Sachverhalt und es sind insgesamt substantiell die gleichen Rechtsfragen zu beantworten. Da die Vorinstanz überdies keine Einwendungen gegen den Vereinigungsantrag der Beschwerdeführenden erhoben hat, rechtfertigt es sich, die beiden Verfahren zu vereinigen und über die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu befinden (vgl. BGE 133 IV 215 E. 1; Urteil des BVGer A-171/2017, A-172/2017, A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 1.1).

**2.**

Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die OZD ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerden zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

Die Beschwerdeführenden sind Adressaten der angefochtenen Entscheide und damit zur Beschwerdeerhebung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerden wurden zudem frist- und formgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG sowie Art. 52 Abs. 1 VwVG).

Auf die Rechtsmittel ist somit einzutreten.

### **3.**

**3.1** Das Bundesverwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide grundsätzlich in vollem Umfang. Die Beschwerdeführenden können mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes sowie die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 VwVG).

**3.2** Der im Beschwerdeverfahren geltende Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen verpflichtet das Bundesverwaltungsgericht, auf den festgestellten Sachverhalt jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Dies hat zur Folge, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz an die rechtliche Begründung der Begehren nicht gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (Motivsubstitution; vgl. BVGE 2007/41 E. 2, mit Hinweisen; Urteil des BVGer -2106/2017 und A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.2.1).

Gestützt auf das Rügeprinzip, welches im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht zumindest in abgeschwächter Form zur Anwendung gelangt, ist dieses Gericht nicht gehalten, nach allen möglichen Rechtsfehlern zu suchen. Für entsprechende Fehler müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (vgl. zum Ganzen: BVGE 2010/64 E. 1.4.1; Urteile des BVGer A-1789/2018 vom 9. November 2018 E. 1.5, A-5523/2015 vom 31. August 2016 E. 2.2).

### **4.**

**4.1** Die Rechtsgrundlagen für die Erhebung der Mineralölsteuer und des Mineralölsteuerzuschlages finden sich im Mineralölsteuergesetz vom 21. Juni 1996 (MinöStG, SR 641.61) und in der Mineralölsteuerverordnung vom 20. November 1996 (MinöStV, SR 641.611).

Zur Bestimmung des anwendbaren materiellen Rechts sind gemäss einem allgemeinen intertemporalrechtlichen Grundsatz in zeitlicher Hinsicht die-

jenigen Rechtssätze relevant, die bei der Verwirklichung des zu Rechtsfolgen führenden Sachverhaltes in Geltung standen (statt vieler BGE 119 Ib 103 E. 5; BVGE 2007/25 E. 3.1).

Da es vorliegend um Einfuhren in den Jahren 2013-2015 geht, gelangt folglich in materieller Hinsicht das MinöStG in seiner vom 1. Januar 2012 bis 31. Juli 2016 gültig gewesenen Fassung (vgl. AS 2011 3331 ff.) zur Anwendung. Wo im Folgenden vom MinöStG die Rede ist, ist jeweils diese Version des Gesetzes gemeint. Die MinöStV erfuhr zwar mehrere, in der streitbetroffenen Zeitspanne (bzw. in den Jahren 2013-2015) in Kraft getretene Änderungen. Indessen beschlagen diese Änderungen keine im vorliegenden Fall relevante Vorschriften. Aus diesem Grund wird im Folgenden ausschliesslich auf die vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2013 in Kraft gewesene Fassung der MinöStV (vgl. AS 2011 3331) Bezug genommen.

**4.2** Am 1. Januar 2010 ist das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) in Kraft getreten.

Der vorliegende Fall betrifft – wie erwähnt – Einfuhren in den Jahren 2013-2015 und damit nach dem Inkrafttreten des MWSTG am 1. Januar 2010 entstandene (allfällige) Einfuhrmehrwertsteuerschulden. Infolgedessen ist dieses MWSTG massgebend.

**4.3** Die zollrechtliche Behandlung der zur Diskussion stehenden, während den Jahren 2013-2015 erfolgten Einfuhren richtet sich (soweit hier interessierend) nach dem am 1. Mai 2007 in Kraft getretenen Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0).

## **5.**

**5.1** Der Bund erhebt eine Mineralölsteuer und einen Mineralölzuschlag unter anderem auf Treibstoffen (Art. 1 MinöStG). Bei dieser Steuer handelt es sich um eine besondere Verbrauchssteuer (vgl. Botschaft vom 5. April 1995 betreffend das Mineralölsteuergesetz, BBl 1995 III 137 ff.). Steuerbehörde bei der Mineralölsteuer und dem Mineralölsteuerzuschlag ist die EZV (vgl. Art. 5 Abs. 1 MinöStG).

Steuerpflichtige Personen sind unter anderem die Importeure (vgl. Art. 9 Bst. a MinöStG) und Personen, welche unversteuerte Waren abgeben, verwenden oder verwenden lassen (vgl. Art. 9 Bst. d MinöStG).

**5.2** Steuerobjekt bildet die Einfuhr von Mineralölen, Erdgas und Ähnlichem sowie von Treibstoffen ins Inland (Art. 1 in Verbindung mit Art. 2

Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 Bst. b MinöStG). Insbesondere ist Steuerobjekt die Einfuhr von Biodiesel und Mischungen der Zolltarifnummer 3826 (Art. 2 Abs. 2 Bst. i in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 Bst. b MinöStG).

Art. 12b MinöStG sieht eine Steuerbefreiung vor und lautet wie folgt:

«<sup>1</sup> Einheimische Treibstoffe aus erneuerbaren Rohstoffen sind nach Absatz 3 steuerbefreit.

<sup>2</sup> Der Bundesrat legt unter Berücksichtigung des inländischen Angebots die Menge an Treibstoffen aus erneuerbaren Rohstoffen fest, die steuerbefreit eingeführt werden darf. Die Steuerbefreiung wird nur gewährt, wenn Absatz 3 erfüllt ist.

<sup>3</sup> Er bezeichnet die Treibstoffe aus erneuerbaren Rohstoffen. Er bestimmt:

a. den Umfang der Steuerbefreiung und berücksichtigt dabei:

1. insbesondere die einheimischen erneuerbaren Rohstoffe,
2. den Beitrag dieser Treibstoffe an den Umweltschutz und an die energiepolitischen Zielsetzungen,
3. die Wettbewerbsfähigkeit dieser Treibstoffe gegenüber Treibstoffen fossilen Ursprungs;

b. die Mindestanforderungen an den Nachweis einer positiven ökologischen Gesamtbilanz und achtet auf sozial annehmbare Produktionsbedingungen.»

Gestützt auf diese Delegationsnorm hat der Bundesrat auf Verordnungsstufe insbesondere statuiert, dass Biodiesel bzw. «Methylester von pflanzlichen oder tierischen Ölen» zu solchen Treibstoffen aus erneuerbaren Rohstoffen zählen (Art. 19a Abs. 2 Bst. b MinöStV in der hier massgebenden Fassung)

Nach Art. 19a Abs. 1 MinöStV in der hier massgebenden Fassung wird «die Steuererleichterung für Treibstoffe aus erneuerbaren Rohstoffen» «nach dem Tarif in Anhang 2 gewährt». Im Anhang 2 der Verordnung ist der Steuertarif für Treibstoffe aus erneuerbaren Rohstoffen aufgeführt. Danach ist Biodiesel der Zolltarifnummer 3826.0010 vollständig steuerbefreit. Vorausgesetzt wird dabei, dass die Anforderungen von Art. 19b ff. MinöStV in der hier massgebenden Fassung erfüllt sind. Insbesondere ist gemäss letzteren Vorschriften grundsätzlich nachzuweisen, dass die in Art. 19b MinöStV

in der hier massgebenden Fassung geregelten Mindestanforderungen an die positive ökologische Gesamtbilanz erfüllt sind (vgl. Art. 19c Abs. 1 MinöStV in der hier massgebenden Fassung; zu den für die Steuererleichterung zudem massgebenden Mindestanforderungen an die sozial annehmbaren Produktionsbedingungen vgl. Art. 19d MinöStV in der hier massgebenden Fassung).

Art. 19b MinöStV in der hier massgebenden Fassung lautet wie folgt:

«<sup>1</sup> Die Mindestanforderungen an die positive ökologische Gesamtbilanz sind erfüllt, wenn:

- a. die Treibstoffe aus erneuerbaren Rohstoffen vom Anbau bis zum Verbrauch bezogen auf den biogenen Anteil mindestens 40 Prozent weniger Treibhausgasemissionen erzeugen als fossiles Benzin;
- b. die Treibstoffe aus erneuerbaren Rohstoffen vom Anbau bis zum Verbrauch die Umwelt nicht erheblich mehr belasten als fossiles Benzin; und
- c. der Anbau der erneuerbaren Rohstoffe, aus denen Treibstoffe gewonnen werden, die Erhaltung der Regenwälder und der biologischen Vielfalt nicht gefährdet.

<sup>2</sup> Sie gelten in jedem Fall als erfüllt bei Treibstoffen, die nach dem Stand der Technik hergestellt werden und die aus biogenen Abfällen oder Rückständen aus der Produktion oder Verarbeitung von land- oder forstwirtschaftlichen Erzeugnissen hergestellt werden.

<sup>3</sup> Bei Treibstoffen aus Palmöl, Soja oder Getreide ist davon auszugehen, dass sie die Mindestanforderungen nach Absatz 1 nicht erfüllen.»

Um eine Steuererleichterung für Treibstoffe im Sinne von Art. 19b Abs. 2 MinöStV in der hier massgebenden Fassung zu erhalten, muss der Importeur oder der Hersteller vor der Abgabe der ersten Steueranmeldung insbesondere auf amtlichem Formular oder auf eine andere von der OZD zugelassene Weise unter Angabe der verwendeten Rohstoffe einen Antrag für eine Nachweisnummer einreichen (vgl. Art. 19f Abs. 1 Bst. b MinöStV in der hier massgebenden Fassung). Nach Art. 19f Abs. 2 MinöStV in der hier massgebenden Fassung entscheidet die OZD über die entsprechende Steuererleichterung auf Gesuch hin sowie im Einvernehmen mit dem Bundesamt für Umwelt sowie dem Staatssekretariat für Wirtschaft; gegebenenfalls teilt sie dem Antragsteller die zugewiesene Nachweisnummer mit. Die Steuererleichterung gilt für vier Jahre ab dem Verfügungsdatum und wird widerrufen, falls die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind (Art. 19g

Abs. 1 MinöStV in der hier massgebenden Fassung). Gemäss Art. 19g Abs. 2 MinöStV in der hier massgebenden Fassung muss der Importeur oder der Hersteller Änderungen an den Rohstoffen oder am Herstellungsprozess, welche die ökologische Gesamtbilanz oder die sozial annehmbaren Produktionsbedingungen beeinflussen, unverzüglich der OZD melden.

Nach Art. 45a Abs. 1 MinöStV in der hier massgebenden Fassung wird die Steuererleichterung auf dem biogenen Anteil von Gemischen aus Treibstoffen mit Steuererleichterung und anderen Treibstoffen anteilmässig gewährt, sofern die Mindestanforderungen nach Art. 19b MinöStV in der hier massgebenden Fassung erfüllt sind.

**5.3** Die Steuerforderung entsteht mit der Überführung der Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr (Art. 4 Abs. 1 MinöStG). Als solche gilt für Waren, die eingeführt werden, der Zeitpunkt der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr (Art. 4 Abs. 1 Bst. a MinöStG).

**5.4** Für die Steuerbemessung sind Art, Menge und Beschaffenheit der Ware im Zeitpunkt massgebend, in dem die Steuerforderung entsteht (Art. 43 Abs. 1 MinöStV in der hier massgebenden Fassung). Bei Einfuhren entscheidend sind somit die Verhältnisse im Zeitpunkt der Überführung der Ware in den zollrechtlich freien Verkehr (vgl. E. 5.3).

Wer Waren nach dem MinöStG einführt, hat nach Art. 19 Abs. 1 MinöStG gleichzeitig mit der Zollanmeldung eine Steueranmeldung abzugeben (vgl. auch Art. 36 ff. MinöStV in der hier massgebenden Fassung; zur sog. periodischen Steueranmeldung siehe insbesondere Art. 19 Abs. 2 und Art. 20 MinöStG sowie Art. 39 ff. MinöStV in der hier massgebenden Fassung). Wird die Steuer bei der Wareneinfuhr definitiv durch die Zollstelle veranlagt, so erfolgen die Veranlagung und die Zahlung nach der Zollgesetzgebung (Art. 44 Abs. 1 MinöStV in der hier massgebenden Fassung).

## **6.**

**6.1** Einfuhrmehrwertsteuerpflichtig ist, wer nach Art. 70 Abs. 2 und 3 ZG Zollschuldner ist (vgl. Art. 51 Abs. 1 MWSTG). Zu den Zollschuldnerinnen oder Zollschuldnern zählen nach Art. 70 Abs. 2 ZG unter anderem die Personen, welche die Waren über die Zollgrenze bringen oder bringen lassen (Bst. a). Dies sind die eigentlichen Warenführenden, aber auch diejenigen, welche als Auftraggeber rechtlich oder tatsächlich den Warentransport veranlassen (Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.4; MICHAEL

BEUSCH, in: Martin Kocher/Diego Clavadetscher [Hrsg.], Stämpflis Handkommentar Zollgesetz [ZG], 2009 [nachfolgend: Zollkommentar], Art. 70 N. 4). Das aktuelle Zollgesetz verwendet den Begriff des Auftraggebers zwar nicht mehr, sondern spricht von der Person, welche «Waren ins Zollgebiet [...] verbringen lässt» (Art. 21 Abs. 1 ZG). Damit wird aber nur die vorher geltende Praxis bestätigt und übernommen, nachdem das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung den Begriff des Auftraggebers über das Zivilrecht hinaus in einem weiten Sinn verwendet hat (Urteil des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 7.2).

Die Zollzahlungspflicht besteht im Übrigen sowohl für natürliche als auch juristische Personen. Das Verbringen der Ware als Realakt ist nur durch eine natürliche Person möglich. Abgesehen davon stehen aber natürliche und juristische Personen zoll- und abgaberechtlich in den gleichen Rechten und Pflichten. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind natürliche Personen selbst dann Zolls Schuldner, wenn diese als Organ einer juristischen Person gehandelt haben (Urteil des BGer 2C\_747/2009 vom 8. April 2010 E. 5.3, mit Hinweis auf die Urteile des BGer 2A.585/1998 und 2A.586/1998, beide vom 7. Juli 1999, Urteil des BGer 2A.34/1993 vom 12. Oktober 1994; siehe auch Urteil des BGer 2A.417/1999 vom 27. Oktober 1999 E. 3a). Das bedeutet, dass eine natürliche Person, die als Organ einer juristischen Person handelt, unter Umständen diese und zugleich sich selber im Sinne eines Auftraggebers der Zollgesetzgebung verpflichtet (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.4 f.; Urteil des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 7.2).

**6.2** Steuerobjekt der Einfuhrmehrwertsteuer ist die Einfuhr von Gegenständen einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen ins (Zoll-)inland (Art. 52 Abs. 1 Bst. a MWSTG). Für das Auslösen der Steuer genügt es, dass der Gegenstand über die Zollgrenze verbracht wird (vgl. Urteil des BVGer A-5061/2013 vom 5. März 2014 E. 3.5; ALOIS CAMENZIND et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 3. Aufl. 2012, N. 2469 ff.).

**6.3** Die Mineralölsteuer und der Mineralölsteuerzuschlag sind in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhrmehrwertsteuer einzubeziehen (vgl. Art. 54 Abs. 3 Bst. a MWSTG). Insofern zieht eine Nacherhebung der Mineralölsteuer und des Mineralölsteuerzuschlages in der Regel auch eine Nacherhebung der Einfuhrmehrwertsteuern nach sich.

**6.4** Die Einfuhrmehrwertsteuer wird von der EZV erhoben (Art. 62 Abs. 1 MWSTG), zu welcher namentlich die OZD zählt (vgl. Art. 91 ZG).

Das Verfahren der Einfuhrmehrwertsteuerveranlagung wird vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt (vgl. Art. 21, 25 und 26 ZG in Verbindung mit Art. 50 MWSTG; siehe dazu [anstelle vieler] Urteil des BVGer A-5061/2013 vom 5. März 2014 E. 3.3).

## **7.**

**7.1** Gemäss Art. 38 MinöStG wird mindestens mit Busse bestraft, wer die Steuer vorsätzlich oder fahrlässig gefährdet oder hinterzieht oder sich oder einer anderen Person sonst wie einen unrechtmässigen Steuervorteil verschafft oder zu verschaffen versucht.

In objektiver Hinsicht ist der Straftatbestand erfüllt, wenn die Mineralölsteuer nicht erhoben wird oder eine unrechtmässige Steuerrückerstattung oder ein unrechtmässiger Steuervorteil erlangt wurde (Urteil des BVGer A-5373/2015 vom 23. Februar 2016 E. 4.6.1, mit Hinweis).

**7.2** Werden Waren bei der Einfuhr nicht oder unrichtig angemeldet oder verheimlicht, liegt eine Mehrwertsteuerhinterziehung im Sinne von Art. 96 Abs. 4 Bst. a MWSTG vor. Bei dieser Übertretung sind auch Anstiftung und Gehilfenschaft strafbar (vgl. Art. 5 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht [VStrR, SR 313.0]; Urteil des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 10.2, mit Hinweis).

Nach Art. 14 Abs. 2 VStrR liegt ein Abgabebetrag vor, wenn der Täter durch sein arglistiges Verhalten bewirkt, dass dem Gemeinwesen unrechtmässig und in einem erheblichen Betrag eine Abgabe, ein Beitrag oder eine andere Leistung vorenthalten oder dass es sonst am Vermögen geschädigt wird. Ein Abgabebetrag muss nicht notwendig durch Verwendung falscher oder verfälschter Urkunden begangen werden, vielmehr sind auch andere Fälle arglistiger Täuschung denkbar (BGE 139 II 404 E. 9.4, 137 IV 25 E. 4.4.3.2, Urteil des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 10.3).

**7.3** Gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR sind Abgaben, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person samt Zins nachzuentrichten. Zur Nachleistung verpflichtet ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere die zur Zahlung der Abgabe verpflichtete Person (Art. 12 Abs. 2 VStrR). Die Leistungspflicht hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit

noch von einem Verschulden oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab (BGE 106 Ib 218 E. 2c; Urteil des BGer 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.1, mit Hinweisen). Vielmehr genügt es, dass der durch die Nichterhebung der entsprechenden Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil in einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes gründet (zum Ganzen: BGE 129 II 160 E. 3.2, 115 Ib 358 E. 3; Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.2; Urteile des BVGer A-5373/2015 vom 23. Februar 2016 E. 4.6.1, A-823/2014 vom 21. Oktober 2014 E. 2.4.1, mit Hinweisen).

Zu den nach Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen gehören insbesondere jene Personen, welche dem Kreis der Zollschuldner im Sinne von Art. 70 ZG entsprechen, denn sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt. Diese Personen – für welche die gesetzliche Vermutung eines unrechtmässigen Vermögensvorteils gilt – haften solidarisch für den gesamten nicht erhobenen Abgabebetrag. Sie bleiben deshalb selbst dann leistungspflichtig, wenn sie selber aus der Widerhandlung keinen persönlichen Nutzen gezogen haben (vgl. zum Ganzen Urteil des BGer 2C\_420/2013 vom 4. Juli 2014 E. 3.3, sowie [zu einem Mineralölsteuerfall unter dem Regime des früheren Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925] Urteil des BVGer A-1690/2006 vom 13. April 2007 E. 3.1 und 4.1).

## **8.**

### **8.1**

#### **8.1.1**

**8.1.1.1** Im Verwaltungsverfahren und in der Verwaltungsrechtspflege gilt der Untersuchungsgrundsatz, wonach die Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat. Die Behörde trägt somit die subjektive oder formelle Beweislast bzw. die Beweisführungslast. Die Untersuchungsmaxime wird indes dadurch relativiert, dass der steuerpflichtigen Person spezialgesetzlich statuierte Mitwirkungspflichten auferlegt werden (vgl. BVGE 2009/60 E. 2.3.1; Urteile des BVGer A-5373/2015 vom 23. Februar 2016 E. 2.3, A-2106/2017 und A-2084/2017 vom 11. Februar 2019 E. 2.2.2, A-5578/2017 vom 3. Mai 2018 E. 1.4.1, A-4783/2015 vom 20. Februar 2017 E. 1.3.1).

Sachverhaltselemente, die für den Ausgang des Verfahrens nicht wesentlich sind, brauchen nicht erhoben zu werden (CHRISTOPH AUER/ANJA MARTINA BINDER, in: Christoph Auer et al. [Hrsg.], VwVG, Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 12 N. 2; vgl. dazu auch sogleich E. 9.4).

**8.1.1.2** Gutachten sind Berichte von am Verfahren nicht beteiligten, sachverständigen Personen zu Sachfragen, die von der Behörde mangels eigener Sachkenntnis nicht beantwortet werden können (Urteil des BGer 2C\_504/2014 vom 13. Januar 2015 E. 5.1). Wenn die Erhebung des relevanten Sachverhalts besondere Sachkenntnisse erfordert, hat sich die Behörde eines Gutachtens eines Sachverständigen zu bedienen (Entscheid des BStGer RR.2015.231, RR.2015.213 und RP.2015.42 vom 21. Januar 2016 E. 6.3.1; AUER/BINDER, a.a.O., Art. 12 N. 59; RENÉ RHINOW et al., Öffentliches Prozessrecht, 3. Aufl. 2014, N. 1224; vgl. auch Art. 12 Bst. e VwVG). Über die Notwendigkeit eines Gutachtens ist indessen von Fall zu Fall zu entscheiden, wobei der zuständigen Instanz ein erhebliches Ermessen zukommt (Urteil des BVGer A-3734/2011 vom 9. Januar 2013 E. 2.6. Vgl. auch PATRICK KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER/FABIO BABEY, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 12 N. 149, wonach die Behörde dann, wenn die Aufklärung des Sachverhaltes besonderer Sachkenntnisse bedarf, ein Sachverständigengutachten einholen *kann*).

Den (behördlich angeordneten) Sachverständigengutachten kommt im Vergleich zu Parteigutachten ein erhöhter Beweiswert zu (AUER/BINDER, a.a.O., Art. 12 N. 63).

**8.1.2** Abgesehen von Besonderheiten, welche die Natur des Selbstdeklarationsprinzips mit sich bringt, gilt im Zoll-, Mineralölsteuer- und Einfuhrmehrwertsteuerrecht, – wie allgemein im Abgaberecht – der Grundsatz, dass im Fall der Beweislosigkeit die Behörde die (objektive) Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Abgabepflicht begründen oder die Abgabeforderung erhöhen, und dass demgegenüber die abgabepflichtige bzw. abgabebegünstigte Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen (objektiv) beweisbelastet ist (vgl. Urteile des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 13.4, A-7503/2016 und A-7513/2016 vom 16. Januar 2018 E. 2.3, A-1753/2006 vom 23. Juni 2008 E. 2.7.3).

Dieser Grundsatz zur (objektiven) Beweislast gilt auch dann, wenn es um gestützt auf Art. 12 VStrR erhobene Nachforderungen von Mineralölsteuern, Mineralölsteuerzuschlägen und Einfuhrmehrwertsteuern geht (vgl. Urteil des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 13.4).

## 8.2

**8.2.1** Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (BGE 130 II 485 E. 3.2). Dieser Grundsatz gebietet, dass die Beweise ohne Bindung an bestimmte starre Beweisregeln, sowie umfassend und pflichtgemäss zu würdigen sind (BGE 132 V 393 E. 2.1, 125 V 351 E. 3a).

Unzulässig ist – namentlich auch im Verfahren vor der Zollverwaltung – eine willkürliche Beweiswürdigung. Willkürlich ist ein Entscheid bei der Beweiswürdigung dabei nicht schon, wenn eine andere Lösung vertretbar erscheint oder gar vorzuziehen wäre, sondern erst, wenn er offensichtlich unhaltbar ist oder zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht (Urteil des BGer 4P.227/2006 vom 26. März 2007 E. 2).

**8.2.2** Das Gericht kann auf tatsächliche Vermutungen abstellen. Es handelt sich dabei um Wahrscheinlichkeitsfolgerungen, die aufgrund der Lebenserfahrung gezogen werden: Es wird von Bekanntem (Vermutungsbasis) auf Unbekanntes (Vermutungsfolge) geschlossen. Tatsächliche Vermutungen bewirken keine Umkehrung der Beweislast (BGE 130 II 482 E. 3.2). Dem Beweisbelasteten wird gestützt auf Erfahrungssätze lediglich der Nachweis der behaupteten Tatsache erleichtert (BGE 141 III 241 E. 3.2.2; Urteil des BGer 5A\_834/2016 und 5A\_852/2016 vom 13. Juni 2018 E. 3.6). Das Gericht kann formlos – etwa durch Studium der Fachliteratur – Kenntnis von Erfahrungssätzen erlangen (KRAUSKOPF/EMMENEGGER/BABEY, a.a.O., Art. 12 N. 174).

Zieht das Gericht Folgerungen aus Erfahrungssätzen, müssen immerhin jene Tatsachen als vorhanden festgestellt sein, die eine Anwendung von Erfahrungssätzen überhaupt erst ermöglichen (BGE 128 III 4 E. 4c/bb und cc; Urteil des BGer 5A\_834/2016 und 5A\_852/2016 vom 13. Juni 2018 E. 3.6).

Wo sich der Sachrichter auf die allgemeine Lebenserfahrung stützt, um aus den gesamten Umständen des konkreten Falles oder den bewiesenen Indizien auf einen bestimmten Sachverhalt zu schliessen, liegt Beweiswürdigung vor (BGE 141 III 241 E. 3.2). Schlussfolgerungen, die auf konkreten Anhaltspunkten beruhen, sind als Ergebnis von Beweiswürdigung verbindlich (BGE 136 III 486 E. 5, 126 III 10 E. 2b). Der Vermutungsgegner ist zum Gegenbeweis zuzulassen (BGE 135 II 161 E. 3). Dieser kann sich sowohl gegen die Vermutungsbasis als auch die Vermutungsfolge richten. Gelingt

dem Vermutungsgegner der Gegenbeweis, greift die tatsächliche Vermutung nicht mehr und der Beweis ist gescheitert. Es liegt Beweislosigkeit vor und deren Folgen treffen die beweisbelastete Partei (BGE 141 III 241 E. 3.2.2; siehe zum Ganzen Urteil des BGer 5A\_834/2016 und 5A\_852/2016 vom 13. Juni 2018 E. 3.6).

## **9.**

**9.1** Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist als selbständiges Grundrecht in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verankert. Der Gehörsanspruch umfasst im Wesentlichen das Recht einer Partei auf Teilnahme am Verfahren und auf Einflussnahme auf den Prozess der Entscheidungsfindung. In diesem Sinne dient das rechtliche Gehör einerseits in Ergänzung des Untersuchungsgrundsatzes der Sachaufklärung, stellt andererseits aber auch ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass von Verfügungen dar, die in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreifen. Zu den Mitwirkungsrechten gehört insbesondere das Recht einer Partei, vor Erlass einer Verfügung orientiert zu werden und sich zur Sache zu äussern, Einsicht in die Akten zu nehmen und mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht mithin alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie ihren Standpunkt in einem Verfahren wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 135 II 286 E. 5.1; Urteil des BGer 1C\_77/2013 vom 19. Juli 2013 E. 3.2; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 5.1; Urteil des BVGer A-1251/2012 vom 15. Januar 2014 E. 2.2; BERNHARD WALDMANN/JÜRG BICKEL, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], a.a.O., Art. 29 N. 70 ff.).

## **9.2**

**9.2.1** Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst insbesondere das Recht, an der Erhebung wesentlicher Beweise mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen. Im Verwaltungsverfahren gilt dieses Mitwirkungs- oder Äusserungsrecht des Betroffenen namentlich im Zusammenhang mit der allfälligen Durchführung eines Augenscheins, der Befragung von Zeugen (vgl. dazu auch sogleich E. 9.2.2) sowie bezüglich eines Expertengutachtens. Somit darf auf diese Beweismittel bei der Entscheidung nicht abgestellt werden, ohne dem Betroffenen Gelegenheit zu geben, an der Beweisabnahme mitzuwirken oder wenigstens nachträglich zum Beweisergebnis Stellung zu nehmen (siehe zum Ganzen BGE 121 V 150 E. 4a, mit Hinweisen).

**9.2.2** Das Recht, bei einer Einvernahme einem (Belastungs-)Zeugen oder einer Auskunftsperson Ergänzungsfragen zu stellen, lässt sich (direkt) aus dem verfassungsrechtlichen Gehörsanspruch von Art. 29 Abs. 2 BV (vgl. E. 9.1) ableiten (zur Einvernahme von Zeugen: BGE 124 V 90 E. 4a; Urteil des Eidgenössischen Versicherungsgerichtes H 177/03 vom 15. Juni 2004 E. 3.1; BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], a.a.O., Art. 18 N. 16; anders hingegen Urteil des BGer 1C\_163/2009 vom 2. Juli 2009 E. 3.2. Zur Einvernahme von Auskunftspersonen: BGE 119 V 208 E. 5b; Urteil des BGer 2C\_96/2009 und 2C\_281/2009 vom 2. November 2009 E. 3.3). Unter bestimmten, hier nicht näher interessierenden Voraussetzungen kann dieses Recht eingeschränkt werden (vgl. Urteil des BVGer A-550/2016 vom 18. April 2018 E. 4.2.4 und 6.3).

Rechtsprechungsgemäss können Auskünfte oder Zeugnisse von Drittpersonen nur dann in einem Verwaltungsverfahren verwertet werden, wenn das rechtliche Gehör gewährt wurde (vgl. Urteil des BGer 1C\_179/2014 vom 2. September 2014 E. 3.5; Urteil des BVGer A-550/2016 vom 18. April 2018 E. 4.2.2).

**9.3** Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör von Art. 29 Abs. 2 BV folgt insbesondere das Recht des Betroffenen, vor Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids Einsicht in die Akten zu nehmen (BGE 133 I 270 E. 3.1, 132 V 368 E. 3.1; vgl. auch Art. 26 ff. VwVG). Ferner verpflichtet Art. 29 Abs. 2 BV (nebst dem im Verwaltungsbeschwerdeverfahren mit Einschränkungen geltenden Untersuchungsgrundsatz) die Verwaltung, alles in den Akten festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidungswesentlich sein kann (Aktenführungspflicht; vgl. BGE 138 V 218 E. 8.1; BVGE 2011/37 E. 5.4.1). In der Regel ist auch ein Aktenverzeichnis zu erstellen, welches eine chronologische Auflistung sämtlicher in einem Verfahren gemachter Eingaben enthält (Urteil des BGer 2C\_327/2010 und 2C\_328/2010 vom 19. Mai 2011 E. 3.2).

**9.4** Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör folgt zudem, dass die Behörde rechtzeitig und formrichtig angebotene erhebliche und taugliche Beweise abzunehmen hat (BGE 137 II 266 E. 3.2 und 4.5; PATRICK SUTTER, in: Auer et al. [Hrsg.], a.a.O., Art. 33 N. 1; vgl. auch Art. 33 Abs. 1 VwVG). Indes verleiht der Gehörsanspruch keine allgemeine Pflicht zur Abnahme aller angebotenen Beweise. Die Abweisung eines Beweisantrages ist namentlich dann zulässig, wenn sich die Behörde oder das Gericht die eigene Meinung aufgrund zuvor erhobener Beweise bereits bilden konnte und die

Behörde oder das Gericht ohne Willkür in vorweggenommener (antizipierter) Beweiswürdigung annehmen darf, die gewonnene Überzeugung werde durch weitere Beweiserhebungen nicht erschüttert (vgl. BGE 136 I 229 E. 5.2 f.; Urteil des BGer 2C\_794/2013 vom 2. Mai 2014 E. 2; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 5.3; Urteil des BVGer A-227/2016 vom 7. Februar 2017 E. 3).

**9.5** Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt sodann als persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht, dass die Behörde die Vorbringen der Parteien tatsächlich hört, prüft und in ihrer Entscheidungsfindung berücksichtigt. Damit hängt die Pflicht der Behörde zusammen, ihre Verfügung zu begründen, da sich meist nur anhand der Verfügungsbegründung feststellen lässt, ob die Behörde ihrer Prüfungs- und Berücksichtigungspflicht nachgekommen ist (vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG; Urteil des BGer 2A.377/2000 vom 13. Februar 2001 E. 2b/bb; Urteil des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 3.2.1; WALDMANN/BICKEL, a.a.O., Art. 32 N. 21).

Wird eine antizipierte Beweiswürdigung vorgenommen (vgl. E. 9.4), muss im Urteil bzw. in der Verfügung zumindest implizit dargelegt werden, weshalb der betreffende Beweisantrag aufgrund einer solchen Beweiswürdigung abgelehnt wird (vgl. BGE 114 II 289 E. 2b; Urteile des BGer 5A\_304/2014 vom 13. Oktober 2014 E. 3.3, 5A\_487/2009 vom 12. Oktober 2009 E. 3.3.1).

**9.6** Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei prüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinne einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (statt vieler: BGE 137 I 195 E. 2.3.2, 133 I 201 E. 2.2; Urteile des BVGer A-4061/2016 vom 3. Mai 2017 E. 2.2, A-1695/2015 vom 27. April 2016 E. 2.2.2).

**10.**

Im vorliegenden Fall machen die Beschwerdeführenden verschiedene Verfahrensmängel geltend. Auf die entsprechenden Rügen ist vorab einzugehen.

**10.1** Die Beschwerdeführenden behaupten insbesondere, es sei ihnen verwehrt gewesen, anlässlich der Abnahme von Aussagen von L.\_\_\_\_\_ (administrativer Leiter des Betriebes der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_), M.\_\_\_\_\_ (Geschäftsführer der N.\_\_\_\_\_ GmbH & Co. KG) und O.\_\_\_\_\_ (Geschäftsführer der P.\_\_\_\_\_ GmbH & Co. KG [nachfolgend: P.\_\_\_\_\_]) Ergänzungsfragen zu stellen. Sie machen in diesem Zusammenhang auch geltend, die anlässlich der Einvernahmen bzw. Befragungen dieser Zeugen oder Auskunftspersonen gestellten Fragen seien zu Unrecht nicht vorab den Beschwerdeführenden unterbreitet worden. Überdies hätten die Beschwerdeführenden keine Gelegenheit erhalten, diesen Einvernahmen bzw. Befragungen beizuwohnen, zumal diese mitunter lediglich auf dem Korrespondenzweg stattgefunden hätten. Mit der erwähnten Vorgehensweise sei das aus dem Gehörsanspruch fließende Recht auf aktive Teilnahme am Beweisverfahren verletzt worden.

Spezialgesetzlich ist im vorliegend einschlägigen Bereich kein Recht des Steuerpflichtigen statuiert, Befragungen oder Einvernahmen anderer Personen beizuwohnen und/oder Ergänzungsfragen zu stellen. Die strafprozessualen Garantien gelten sodann – wie in den Replikschriften zutreffend angenommen wird – im verwaltungsrechtlichen Verfahren zum Erlass der Nachforderungsverfügungen der Zollverwaltung vom 3. März 2017 nicht (vgl. Urteil des BGer 2C\_112/2010 vom 30. September 2010 E. 3.2; Urteile des BVGer A-550/2016 vom 18. April 2018 E. 6.2, A-820/2014 vom 21. Oktober 2014 E. 2.4). Indessen umfasst der verfassungsrechtliche Gehörsanspruch – wie gesehen (vgl. E. 9.2.2) – das grundsätzliche Recht, bei Einvernahmen von Zeugen und Auskunftspersonen anwesend zu sein sowie Ergänzungsfragen an die einvernommene Person zu stellen (ob vorliegend Art. 18 VwVG anwendbar ist und sich damit auch aus dieser Gesetzesbestimmung ergibt, dass prinzipiell ein Recht auf Anwesenheit und Stellung von Ergänzungsfragen bei Einvernahmen von Zeugen sowie Auskunftspersonen besteht, kann hier dahingestellt bleiben. Denn rechtsprechungsgemäss gehen die in Art. 18 Abs. 1 VwVG vorgesehenen Teilnahmerechte nicht über das hinaus, was sich aus dem verfassungsrechtlichen Gehörsanspruch ergibt [vgl. BGE 124 V 90 E. 4a, mit Hinweis]. Die hier angesprochene Frage der Anwendbarkeit von Art. 18 VwVG hinge massgeblich davon ab, ob in einer Konstellation wie der vorliegenden der in Art. 2 Abs. 1

VwVG «für Steuerverfahren» vorgesehene Ausschluss der Anwendbarkeit von Art. 12-19 VwVG und Art. 30-33 VwVG greift. Vgl. dazu die konstante Rechtsprechung [zuletzt: Urteil des BVGer A-2187/2018 vom 11. März 2019 E. 2.2], wonach die Frage der Anwendbarkeit von Art. 12 ff. VwVG im Bereich des Zolles offen gelassen werden kann, soweit das in diesen Vorschriften Festgelegte den Charakter eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes beanspruchen kann).

Aus dem erwähnten Recht auf Anwesenheit und Ergänzungsfragen können aber die Beschwerdeführenden vorliegend nichts zu ihren Gunsten ableiten:

Soweit die Beschwerdeführenden in substantiierter Weise konkrete Einvernahmen und Befragungen benennen (nämlich entsprechende Beweiserhebungen bei L.\_\_\_\_\_, M.\_\_\_\_\_ und O.\_\_\_\_\_ [S. 8 f. der Beschwerden; vgl. auch S. 4 der Replikschriften]), erklären sie zutreffend, dass die entsprechenden Aussagen der Zeugen oder Auskunftspersonen in den angefochtenen Beschwerdeentscheiden nicht herangezogen worden seien. Auf die Angaben dieser Personen wird – wie im Folgenden ersichtlich wird – auch im vorliegenden Verfahren nicht abgestellt. Eine allfällige Unverwertbarkeit dieser Angaben hätte demnach von vornherein keinen Einfluss auf den Ausgang des Verfahrens.

Es erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht im Übrigen nicht, inwiefern vorliegend andere unter Ausschluss der Beschwerdeführenden durchgeführte Einvernahmen und Befragungen von Zeugen oder Auskunftspersonen überhaupt bei der Entscheidungsfindung Berücksichtigung fanden. Sollte es sich dennoch anders verhalten (was nicht erstellt ist), wäre der entsprechende Verfahrensfehler ohnehin als geheilt zu betrachten, konnten doch die Beschwerdeführenden vor dem über umfassende Kognition verfügenden Bundesverwaltungsgericht (vgl. E. 3.1) zu den gesamten Akten Stellung nehmen und würde doch die entsprechende allfällige Verfahrenspflichtverletzung angesichts ihrer Geringfügigkeit keine Rückweisung der Sache an die OZD rechtfertigen (vgl. zur Heilung von Gehörsverletzungen vorn E. 9.6).

**10.2** Die Beschwerdeführenden machen auch geltend, sie hätten Gelegenheit erhalten müssen, Einwendungen gegen Amtshilfeersuchen vorzubringen, Amtshilfeersuchen mit Ergänzungsfragen vervollständigen zu lassen und (amtshilfeweise durchgeführten) Hausdurchsuchungen beizuwohnen.

Selbst wenn von Gehörsverletzungen infolge nicht eingeräumter Teilnahmemöglichkeiten betreffend Amtshilfeverfahren und Hausdurchsuchungen gegenüber Drittpersonen überhaupt ausgegangen werden könnte, liesse sich daraus nichts zugunsten der Beschwerdeführenden ableiten. Denn die entsprechenden Verfahrensfehler wären angesichts des Umstandes, dass sich die Beschwerdeführenden jedenfalls vor dem mit voller Kognition ausgestatteten Bundesverwaltungsgericht (vgl. E. 3.1) vollumfänglich zu den Ergebnissen der den angefochtenen Beschwerdeentscheiden zugrunde liegenden Amtshilfeverfahren und Hausdurchsuchungen äussern konnten, (ebenfalls) als geheilt zu betrachten (vgl. E. 9.6). Eine Rückweisung der Sache an die OZD zur Wiederholung der Amtshilfeverfahren und Hausdurchsuchungen unter Teilnahme der Beschwerdeführenden würde – soweit eine solche Wiederholung überhaupt möglich wäre – auf einen formalistischen Leerlauf mit unnötigen Verzögerungen hinauslaufen. Deshalb ist im Interesse an einer raschen Beurteilung der Sache, welches dem Interesse der Beschwerdeführenden an der ihrer Ansicht nach zu Unrecht unterlassenen Gehörsgewährung gleichgestellt ist, auf eine solche Rückweisung zu verzichten.

**10.3** Aus Sicht der Beschwerdeführenden sind die aktenkundigen Warenbuchhaltungen bzw. die vorliegenden Listen sowie Tabellen zu den Warenausgängen und -eingängen nicht verwertbar. Zur Begründung dieses Standpunktes erklären sie in den Beschwerdeschriften zum einen, den Dokumenten sei nicht zu entnehmen, von wem, wann und auf welcher Basis sie angefertigt worden seien. Zum anderen rügen die Beschwerdeführenden in ihren Beschwerdeschriften, es fehlten Hinweise darauf, auf welchem prozessualen Weg die Dokumente erhoben worden seien, und die für den Beizug dieser Dokumente erforderlichen Beweisverfügungen lägen nicht vor.

In ihren Replikschriften machen die Beschwerdeführenden sinngemäss geltend, die im Rahmen der Amtshilfeverfahren erhobenen Beweise seien generell nicht verwertbar, weil die Aktenführungspflicht verletzt worden sei, indem weder die Ersuchen an die ausländischen Behörden noch Beweisverfügungen dieser Behörden zuhanden ausländischer Unternehmen zu den Akten genommen worden seien. Ausserdem beharren die Beschwerdeführenden auf ihrem Standpunkt, es müsse für eine Verwertbarkeit (und einen vollen Beweiswert) der Warenbuchhaltungen bzw. Listen sowie Tabellen zu den Warenausgängen und -eingängen ersichtlich sein, wer diese Dokumente zu welchem Zeitpunkt auf welcher Grundlage erstellt hat.

Soweit vorliegend Aktenstücke aufgrund von Amtshilfe erlangt wurden, sind die zugrunde liegenden Amtshilfeverfahren grundsätzlich hinreichend dokumentiert. So finden sich in Faszikel 7 der vorinstanzlichen Akten (Akten EZV, pag. 001289 ff.) zahlreiche Unterlagen zu Korrespondenz zwischen den schweizerischen Behörden zum einen und deutschen sowie französischen Behörden zum anderen. Namentlich liegen Amtshilfeersuchen (mit dazu nach schweizerischem Recht ausgestellten Durchsuchungsbefehlen) vor, welche die Zollkreisdirektion an das Zollkriminalamt in Q.\_\_\_\_\_ und an die französische «Direction Nationale du Renseignement et des Enquêtes Douanières» richtete (vgl. Akten EZV, pag. 001289 ff. und 001410 ff.). Ferner enthält das Dossier ein von der Zollkreisdirektion an die Zollfahndung R.\_\_\_\_\_ gerichtetes Amtshilfegesuch (Akten EZV, pag. 001476 ff.).

Es ist unter den genannten Umständen nicht ersichtlich, weshalb und inwiefern eine die Verwertung der amtshilfeweise beschafften Dokumente ausschliessende Verletzung der Aktenführungspflicht der von den Beschwerdeführenden behaupteten Art vorliegen sollte.

Entgegen der Darstellung der Beschwerdeführenden ist sodann auch nicht hinreichend substantiiert oder aus den Akten ersichtlich, dass nach den einschlägigen Verfahrensordnungen unabdingbare Verfügungen zur Erhebung von Beweisen nicht erlassen worden wären. Insbesondere liegen nämlich mehrere Beschlagnahmeprotokolle bzw. Beweismittelbeschlagnahmeverfügungen vor (vgl. etwa Akten EZV, pag. 001185 ff. und 001190 ff.). Ob vorliegend, soweit es um die Beweiserhebung in anderen Verfahren als demjenigen auf Erlass der vorliegenden Nachforderungsverfügungen der Zollkreisdirektion vom 3. März 2017 geht, überhaupt (noch) gerügt werden kann, behördlicherseits sei zu Unrecht auf den Erlass von Verfügungen verzichtet worden, kann unter diesen Umständen dahingestellt bleiben. Im Übrigen verhält es sich nicht so, dass es – wie die Beschwerdeführenden geltend machen – vorliegend für den Beizug von in anderen Verfahren (wie Zollstrafverfahren) erhobenen Beweisen separater Beweisverfügungen der Zollverwaltung bedurft hätte.

Zwar enthalten die streitbetroffenen Listen und Tabellen zu den Warenein- und -ausgängen in der Tat keine Angaben zur Autorschaft. Aufgrund der gesamten Umstände ist jedoch davon auszugehen, dass es sich um Dokumente handelt, welche von inländischen oder – im Rahmen der vorliegenden Amtshilfeverfahren – von ausländischen Behörden anlässlich der

Beweiserhebungen für die hier interessierende Angelegenheit erstellt wurden. Daher lässt sich diesen Dokumenten die Tauglichkeit als Beweismittel nicht von vornherein absprechen und kommt ihnen entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden auch nicht etwa ein generell geringerer Beweiswert als den übrigen vorliegenden Aktenstücken zu. Dies gilt unabhängig davon, ob die diesen Dokumenten zugrunde liegenden Belege im Dossier enthalten sind. Denn es ist insbesondere weder substantiiert dargelegt noch aus den Akten ersichtlich, dass die in den fraglichen Listen und Tabellen aufgeführten zahlreichen Verträge fiktiv wären.

**10.4** Die Beschwerdeführenden machen auch geltend, die Vorinstanz habe zu Unrecht auf die von ihnen beantragte Einholung einer Expertise eines Sachverständigen zur Produktion von winterauglichem Biodiesel verzichtet. Überdies rügen die Beschwerdeführenden, die OZD habe sich in den angefochtenen Beschwerdeentscheiden in Verletzung des Gehörsanspruchs nicht zu den entsprechenden Beweisanträgen geäußert.

Die OZD hat aber in den angefochtenen Beschwerdeentscheiden dargelegt, dass sie den in den vorinstanzlichen Verfahren gestellten Beweisanträgen auf Einholung einer Expertise in antizipierter Beweiswürdigung nicht stattgibt, weil sie zur Überzeugung gelangt ist, dass die Tatsache, welche die Beschwerdeführenden mit diesen Anträgen zu beweisen suchten, nämlich ein bestimmtes «Kälteverhalten der in Frage kommenden Ausgangsstoffe für die vorliegenden Einfuhren», mit Blick auf die Ausführungen in einer Dissertation (JOSEF RATHBAUER, Kalttemperatureigenschaften von Fettsäuremethylestern, Steinakirchen 2009) nicht gegeben ist (vgl. dazu S. 28 der angefochtenen Beschwerdeentscheide, wo insbesondere erklärt wird, dass «gemäss den wissenschaftlichen Erkenntnissen der fraglichen Dissertation» bzw. «aufgrund der genügenden wissenschaftlichen Abklärungen, die keine Schlussfolgerungen gemäss den diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde ermöglichen, [...] ein Beizug eines Sachverständigen nicht erforderlich» sei). Damit hat die OZD zumindest implizit ausgeführt, dass und weshalb ihrer Ansicht nach in antizipierter Beweiswürdigung auf die Einholung der beantragten Expertise zu verzichten ist, und kann folglich keine Verletzung der Begründungspflicht im Zusammenhang mit der im Rahmen einer antizipierten Beweiswürdigung sinngemäss vorgenommenen Abweisung der Beweisanträge angenommen werden.

Ob die Voraussetzungen einer antizipierten Beweiswürdigung für die Abweisung der – auch vor dem Bundesverwaltungsgericht gestellten – An-

träge auf Einholung einer Expertise eines Sachverständigen zur Produktion von wintertauglichem Diesel erfüllt waren und sind, wird im Rahmen der materiellen Beurteilung des vorliegenden Falles (hinten E. 11 ff.) zu klären sein. Namentlich ist erst im Rahmen der materiellen Beurteilung zu entscheiden, ob es genügt, auf die erwähnte Dissertation abzustellen, oder ob stattdessen – wie die Beschwerdeführenden replicando behaupten – in Ermangelung einschlägiger besonderer Sachkunde der Zollverwaltung und des Bundesverwaltungsgerichts ein Gutachten eines Sachverständigen unabdingbar ist.

**10.5** Die Beschwerdeführenden rügen sodann, die Vorinstanz habe sich auf Aussagen von S.\_\_\_\_\_ (früherer Geschäftsführer der I.\_\_\_\_\_ AG in Liquidation) und T.\_\_\_\_\_ (früherer Verwaltungsrat der I.\_\_\_\_\_ AG in Liquidation) gestützt, welche nicht in den Akten dokumentiert seien (vgl. S. 4 der Beschwerden).

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden sind die in den angefochtenen Beschwerdeentscheiden erwähnten Angaben von S.\_\_\_\_\_ und T.\_\_\_\_\_ (vgl. S. 14 und 28 der Beschwerdeentscheide) in den Akten festgehalten. So findet sich im Dossier insbesondere eine Gesprächsnotiz vom 25. November 2015 mit folgenden, in den angefochtenen Beschwerdeentscheiden sinngemäss aufgenommenen Ausführungen (Akten EZV, pag. 000166):

«Gemäss S.\_\_\_\_\_ kann mit Fettsäuren oder einem Mix aus FFA [= free fatty acids; freie Fettsäuren] I UCO [= used cooking oil; Altspeiseöl] eine Kältebeständigkeit für B100 von -10° C, mit Additiven max. -12 / -13° C garantiert werden. **Er war kategorisch: nur mit Rapsmethylester (RME) und Additiven wird eine Kältebeständigkeit von -20°C erreicht (ohne Additive: -12 / -14°C). Dies sei mit Fettsäuren technisch nicht möglich.**»

Weiter liegt nebst dieser Gesprächsnotiz mit weiteren, in den angefochtenen Beschwerdeentscheiden genannten Ausführungen von S.\_\_\_\_\_ (Akten EZV, pag. 000165 ff.) auch eine Notiz zu einem Gespräch mit T.\_\_\_\_\_ vor (Akten EZV, pag. 000168 ff.). Daraus hat die OZD insbesondere die Aussage von T.\_\_\_\_\_ entnommen, dass die Beigabe von «UCO» bzw. «used cooking oil» im Winter aus Gründen der Kältetauglichkeit nicht angebracht sei (Akten EZV, pag. 000168).

Die erwähnte Rüge der Beschwerdeführenden ist somit unbegründet.

**10.6** Die Beschwerdeführenden beanstandeten in ihren Beschwerdeschriften sowie in ihren Eingaben vom 22. August 2018 ferner, die OZD habe

ihnen keinen genügenden Zugang zu den Akten gewährt sowie kein hinreichendes Aktenverzeichnis erstellt.

Die Rüge, die OZD habe in den vorinstanzlichen Verfahren kein rechtsgenügendes Aktenverzeichnis vorgelegt, ist mit Blick auf die mit den Zwischenverfügungen des Bundesverwaltungsgerichts vom 17. September 2018 festgestellten Mängel an dem mit den Vernehmlassungen eingereichten Aktenverzeichnis begründet. Jedenfalls insoweit hat die Vorinstanz somit ihre Aktenführungspflicht verletzt.

Der festgestellte Verstoss gegen die Pflicht zur Erstellung eines genügenden Aktenverzeichnisses und die allfälligen weiteren, vorliegend im Zusammenhang mit der Aktenführung sowie der Handhabung des Akteneinsichtsrechts seitens der OZD begangenen Rechtsverletzungen erfordern keine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz:

Zum einen hat die Vorinstanz auf Aufforderung des Bundesverwaltungsgerichts hin ein neues Aktenverzeichnis erstellt und die Aktenordnung erläutert. Zum anderen wurde das neue Aktenverzeichnis von den Beschwerdeführenden nicht beanstandet. Überdies konnten sie sodann vor dem Bundesverwaltungsgericht die Akten – soweit von ihnen beantragt – einsehen und sich dazu äussern. Unter diesen Umständen, und weil das Gericht die angefochtenen Beschwerdeentscheide mit voller Kognition überprüfen kann (vgl. E. 3.1), würde eine Rückweisung zu neuem Entscheid unter (erneuter) Gewährung der Akteneinsicht zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen, welche dem mit dem Interesse an der GehörsGewährung gleichgestellten Interesse der Beschwerdeführenden an einer beförderlichen Beurteilung der Angelegenheit zuwiderlaufen würde. Deshalb ist im Sinne einer Heilung von einer unter Berufung auf die Aktenführungspflicht und das Akteneinsichtsrecht erfolgenden Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide und einer damit verbundenen Rückweisung der Sache abzusehen (vgl. E. 9.6).

Die festgestellte Verletzung der Aktenführungspflicht wird freilich bei der Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorliegenden Urteils zu berücksichtigen sein (vgl. hinten E. 18).

## **11.**

**11.1** Im vorliegenden Fall stehen mehrere Einfuhren in Frage, bei welchen in den Zollanmeldungen als eingeführte Handelsware «Biodiesel rein, her-

gestellt aus Altspeisefett» sowie die Zolltarifnummer 3826.0010 angegeben wurden. Die Einfuhren erfolgten dabei ohne Entrichtung der Mineralölsteuer sowie ohne Entrichtung des Mineralölsteuerzuschlages (und insofern folgerichtig auch ohne Entrichtung der auf diese Abgaben anfallenden Einfuhrmehrwertsteuer [vgl. E. 6.3]). Für die entsprechende Abgabebefreiung sinngemäss angerufen wurde die Verfügung der OZD vom 12. August 2013, wonach der Beschwerdeführerin «für den bei der Firma E. \_\_\_\_\_ AG, F. \_\_\_\_\_ [...], gekauften, durch die Firma G. \_\_\_\_\_, H. \_\_\_\_\_, Frankreich, aus Altspeise- und Tierfetten der Kategorie 3 hergestellten Biodiesel [...] eine Steuererleichterung gewährt [wird]». Denn in den Einfuhrlisten ist jeweils die mit dieser Verfügung zugeteilte Nachweisnummer [...] aufgeführt, und zwar jeweils unter der Rubrik «Bewilligung» sowie mit dem Vermerk «Nachweis Bio-Treibstoff, EZV Minöst, [...]».

Die Steuererleichterung für Treibstoffe nach Art. 19b Abs. 2 MinöStV in der hier massgebenden Fassung bedarf – wie ausgeführt – nach der einschlägigen Verordnungsregelung namentlich eines vor Abgabe der ersten Steueranmeldung gestellten, mit Angabe der verwendeten Rohstoffe versehenen Antrages für eine Nachweisnummer. Zudem muss dieser Antrag von der OZD gutgeheissen werden; dabei gilt die gewährte Steuererleichterung grundsätzlich für vier Jahre ab dem Datum der entsprechenden Verfügung (vgl. E. 5.2). Aus dieser Ordnung folgt, dass die Steuererleichterung im Sinne von Art. 19b Abs. 2 MinöStV in der hier massgebenden Fassung vorliegend nur für die Einfuhr von Stoffen greifen kann, die in der bei der einzelnen Einfuhr jeweils – für die Geltendmachung der Steuerbefreiung – angerufenen Verfügung (also derjenigen vom 12. August 2013) erwähnt sind.

Die beim hier zu beurteilenden Fall als Grundlage für die Geltendmachung der Steuerbefreiung ins Recht gelegte Verfügung der OZD vom 12. August 2013, mit welcher der Beschwerdeführerin prinzipiell – wie aus Dispositiv-Ziff. 4 der Verfügung ersichtlich ist – eine Steuerbefreiung im Sinne von Art. 19b Abs. 2 MinöStV in der hier massgebenden Fassung gewährt wurde, gilt nach ihrem Wortlaut nur für «bei der Firma E. \_\_\_\_\_ AG, F. \_\_\_\_\_ [...], gekauften, durch die Firma G. \_\_\_\_\_, H. \_\_\_\_\_, Frankreich, aus Altspeise- und Tierfetten der Kategorie 3 hergestellten Biodiesel». Deshalb kann für die streitbetroffenen Einfuhren, sofern damit andere Produkte eingeführt wurden, keine Steuerbefreiung von Treibstoffen im Sinne von Art. 19b Abs. 2 MinöStV in der hier massgebenden Fassung (in Verbindung mit Art. 19a Abs. 1 MinöStV in der hier massgebenden Fassung, dem Anhang 2 der MinöStV in der hier massgebenden Fassung und der Tarifnummer 3826.0010) greifen.

Aus diesem Grund ist vorliegend die Steuerbefreiung insbesondere ausgeschlossen, soweit die Gegenstand dieser Einfuhren bildenden Waren *rohes Rapsöl* enthielten und sie folglich nicht ausschliesslich aus Altspeise- und Tierfetten der Kategorie 3 hergestellt wurden. Im vorliegenden Fall berechtigt mit anderen Worten die Einfuhr von solchem Altspeise- und Tierfett zur Steuerbefreiung; der Zusatz von namentlich rohem Rapsöl verhindert diese Steuerbefreiung. Ist dem vorliegenden Biodiesel also rohes Rapsöl beigemischt, entfällt die Steuerbefreiung.

**11.2** Gegebenenfalls könnte auch nicht etwa – wie die Beschwerdeführenden annehmen – zumindest auf dem «biogenen Anteil» der eingeführten Gemische eine Steuererleichterung gewährt werden:

Entsprechend den vorstehenden Ausführungen entscheidend ist vorliegend die Regel, dass die Steuererleichterung für Treibstoffe nach Art. 19b Abs. 2 MinöStV in der hier massgebenden Fassung nur greifen kann, wenn die eingeführten Produkte in der jeweils für die Geltendmachung der Steuerbefreiung angerufenen Verfügung der OZD erwähnt sind (vgl. E. 11.1 Abs. 2). Diese Regel ist auch dann zu beachten, wenn ein Treibstoffgemisch im Sinne von Art. 45a Abs. 1 MinöStV in der hier massgebenden Fassung importiert wird, ergibt sich diese Regel doch aus den *generell* im Zusammenhang mit dem Erfordernis der positiven ökologischen Gesamtbilanz geltenden Vorschriften (nämlich aus den im 2. Kapitel der MinöStV zu den Tarifen figurierenden Bestimmungen von Art. 19e Abs. 2, Art. 19f Abs. 2 sowie Art. 19g Abs. 1 MinöStV in der hier massgebenden Fassung). Die in Art. 45a Abs. 1 MinöStV in der hier massgebenden Fassung vorgesehene anteilmässige Gewährung der Steuererleichterung bei Treibstoffgemischen ist damit nur denkbar, wenn die als Grundlage der Steuerbefreiung herangezogene Verfügung ein Treibstoffgemisch für steuerbefreit erklärt. In Bezug auf die vorliegend interessierende Verfügung der OZD vom 12. August 2013 ist Letzteres nicht der Fall. Insbesondere gewährte die OZD mit dieser Verfügung keine, d.h. weder eine anteilmässige, geschweige denn eine vollumfängliche Steuerbefreiung für die Einfuhr von «Biodiesel», dem rohes Rapsöl beigemischt wurde.

Soweit die Beschwerdeführenden geltend machen, eine Verweigerung der Steuererleichterung «auf dem nichtprivilegierten Treibstoffanteil» laufe auf eine Verletzung der behördlichen Pflicht hinaus, «die Voraussetzungen einer Abgabe zu ermitteln und nachzuweisen» (vgl. S. 20 der Replikschriften), verkennen sie, dass die anteilmässige Gewährung der Steuerer-

leichterung bei Treibstoffgemischen – wie ausgeführt – nach den einschlägigen Vorschriften von vornherein nur dann greifen könnte, wenn die Einfuhren unter Berufung auf eine für ein Treibstoffgemisch geltende Verfügung der OZD erfolgten. Da keine entsprechende Verfügung der OZD vorliegt, kann der Vorinstanz nicht mit Recht vorgeworfen werden, sie habe in Verletzung der Untersuchungsmaxime (vgl. E. 8.1.1.1) den «biogenen Anteil der eingeführten Gemische aus Treibstoffen mit Steuererleichterungen und anderen Treibstoffen» (vgl. Art. 45a Abs. 1 MinöStV in der hier massgebenden Fassung) nicht festgestellt.

## 12.

Mit Blick auf das Dargelegte ist im Folgenden die in tatsächlicher Hinsicht streitige Frage zu prüfen, ob die im vorliegenden Fall erfolgten Einfuhren Produkte betrafen, welche – wie die Vorinstanz annimmt – rohes Rapsöl enthielten. Gegebenenfalls wären die Einfuhren zu Unrecht unter Inanspruchnahme der Mineralölsteuer- sowie Mineralölsteuerzuschlagsbefreiung erfolgt und wären diese Abgaben unrichtigerweise nicht in die Bemessungsgrundlage der Einfuhrmehrwertsteuer einbezogen worden (vgl. E. 6.3).

Für die vorzunehmende Prüfung lassen sich die streitbetroffenen Einfuhren in drei Fallgruppen einteilen:

Eine *erste Fallgruppe* betrifft Einfuhren, bei welchen nach Ansicht der OZD insbesondere aufgrund der aktenkundigen sog. «TLF-Werte» (bzw. vereinfacht: aufgrund der sog. Kältefestigkeit) der eingeführten Produkte darauf geschlossen werden kann, dass diese rohes Rapsöl enthielten. Auf die entsprechenden Einfuhren ist in E. 13 hiernach einzugehen.

Eine *zweite Fallgruppe* bilden Einfuhren von Produkten, welche nach Auffassung der OZD aus sog. «überlagertem Rapsöl» stammen bzw. aus gelagertem rohem Rapsöl hergestellt wurden. Diese Fallgruppe bildet Gegenstand der folgenden E. 14.

Eine *dritte Fallgruppe* besteht aus Einfuhren, bei welchen sich nach Meinung der OZD anhand der Lieferketten nachweisen lässt, dass die importierten Produkte rohes Rapsöl enthielten. Diese Fallgruppe ist in der nachstehenden E. 15 zu thematisieren.

### 13.

#### 13.1

**13.1.1** Wie erwähnt, nimmt die Vorinstanz bei verschiedenen streitbetroffenen Einfuhren an, dass sich aufgrund der ausgewiesenen sog. «TLF-Werte» (bzw. vereinfacht: aufgrund der sog. Kältefestigkeit) der eingeführten Produkte auf rohes Rapsöl als Inhaltsstoff schliessen lässt und damit keine Abgabebefreiung greift. Zu dieser (ersten) Fallgruppe zählen Einfuhren an nachfolgenden Daten: 9. Oktober 2014, 28. Oktober 2014, 30. Oktober 2014, 4. November 2014, 5. November 2014, 7. November 2014, 12. November 2014, 18. November 2014, 28. November 2014, 2. Dezember 2014, 3. Dezember 2014, 4. Dezember 2014, 9. Dezember 2014, 11. Dezember 2014, 18. Dezember 2014, 19. Dezember 2014, 23. Dezember 2014, 24. Dezember 2014, 16. Januar 2015, 20. Januar 2015, 21. Januar 2015, 4. Februar 2015, 6. Februar 2015, 10. Februar 2015, 12. Februar 2015, 13. Februar 2015, 17. Februar 2015, 24. Februar 2015 und 27. Februar 2015.

Was den von der Vorinstanz bei diesen Einfuhren für massgeblich erklärten sog. «TLF-Wert» betrifft, ist in terminologischer Hinsicht vorzuschicken, dass es sich hierbei um die «température limite de filtrabilité» bzw. das französische Pendant zum sog. «CFPP-Wert» handelt.

Der «TLF-Wert» steht für diejenige Temperatur (in ° C), bei welcher der sog. «Cold Filter Plugging Point» (CFPP), also der «Temperaturgrenzwert der Filtrierbarkeit» bzw. die Filtrierbarkeitsgrenze liegt. Dieser «Cold Filter Plugging Point» ist diejenige «Temperatur, bei der eine unter definierten Bedingungen abgekühlte Kraftstoffprobe nicht mehr mit einem Unterdruck von 200 mm Wassersäule durch ein genormtes [sic!] Testfilter gesaugt werden kann» (vgl. die Ausführungen RATHBAUERS in der erwähnten Dissertation in Akten EZV, pag. 011624; siehe auch Akten, pag. EZV 011628).

Der «TLF-Wert» bzw. der «CFPP-Wert» gibt somit Aufschluss über die Wintertauglichkeit resp. Kältefestigkeit eines bestimmten Kraftstoffes (vgl. auch die entsprechenden Ausführungen im Schlussprotokoll vom 3. März 2017 zum Verfahren gegen den Beschwerdeführer, Akten EZV, pag. 012997 und 013000): Je tiefer der «TLF-Wert» bzw. «CFPP-Wert» eines Kraftstoffes ist, desto tiefer ist die tiefste Temperatur, bei welcher dieser Kraftstoff beispielsweise den Kraftstofffilter eines Motors noch zu passieren vermag. Der «TLF-Wert» ist damit (allgemeinnotorischerweise) insbesondere von Bedeutung für die Betriebssicherheit von Dieselmotoren

bzw. Dieselfahrzeugen im Winter (vgl. dazu auch die Ausführungen RATHBAUERS in der erwähnten Dissertation in Akten EZV, pag. 011622 und 011627).

Zur Illustration lässt sich an dieser Stelle ergänzend auf die folgenden Ausführungen in einer allgemein zugänglichen Dokumentation zu einem Gerät zur Messung des CFPP-Wertes verweisen (vgl. <https://www.anton-paar.com/?eID=documentsDownload&document=56916&L=0>, S. 1 [zuletzt eingesehen am 7. Mai 2019]):

«Das CFPP-Verfahren wird zur Bestimmung des Kälteverhaltens von Dieselmotorkraftstoff, Biodiesel, Dieselmischungen und Gasölen eingesetzt.

Der CFPP-Wert ist ein wichtiger Faktor bei der Bewertung der Tieftemperatur-Betriebsfähigkeit und dient zur Vorhersage der niedrigsten Temperatur, bei der ein Kraftstoff noch frei durch die Filter eines Dieselmotorsystems fließen kann.

Alle Dieselmotorkraftstoffe enthalten Wachs. Wenn die Temperatur des Kraftstoffs sinkt, bilden sich Paraffinkristalle. Diese Kristalle können den Kraftstoffdurchfluss durch Ablagerungen an Filter und anderen Engstellen im Kraftstoffsystem blockieren.»

**13.1.2** Die Vorinstanz stützt ihre Argumentation in Bezug auf die hiervor (E. 13.1.1) genannten Einfuhren der ersten Fallgruppe auf die Annahme, dass ein «TLF-Wert» von  $-15^{\circ}\text{C}$  und darunter ohne Beimischung von rohem Rapsöl klar nicht zu erreichen ist. Weil die im Rahmen dieser Einfuhren importierten Produkte «TLF-Werte» aufgewiesen hätten, welche auf der Schwelle von  $-15^{\circ}\text{C}$  oder darunter gelegen hätten, müsse es sich um Produkte mit Zusatz von rohem Rapsöl gehandelt haben. Mit anderen Worten könne es sich bei den Einfuhren dieser Produkte mit einer Kältefestigkeit von  $-15^{\circ}\text{C}$  oder tiefer nicht um hier an sich steuerbefreite Importe von ausschliesslich aus Altspeisefett hergestelltem Biodiesel gehandelt haben.

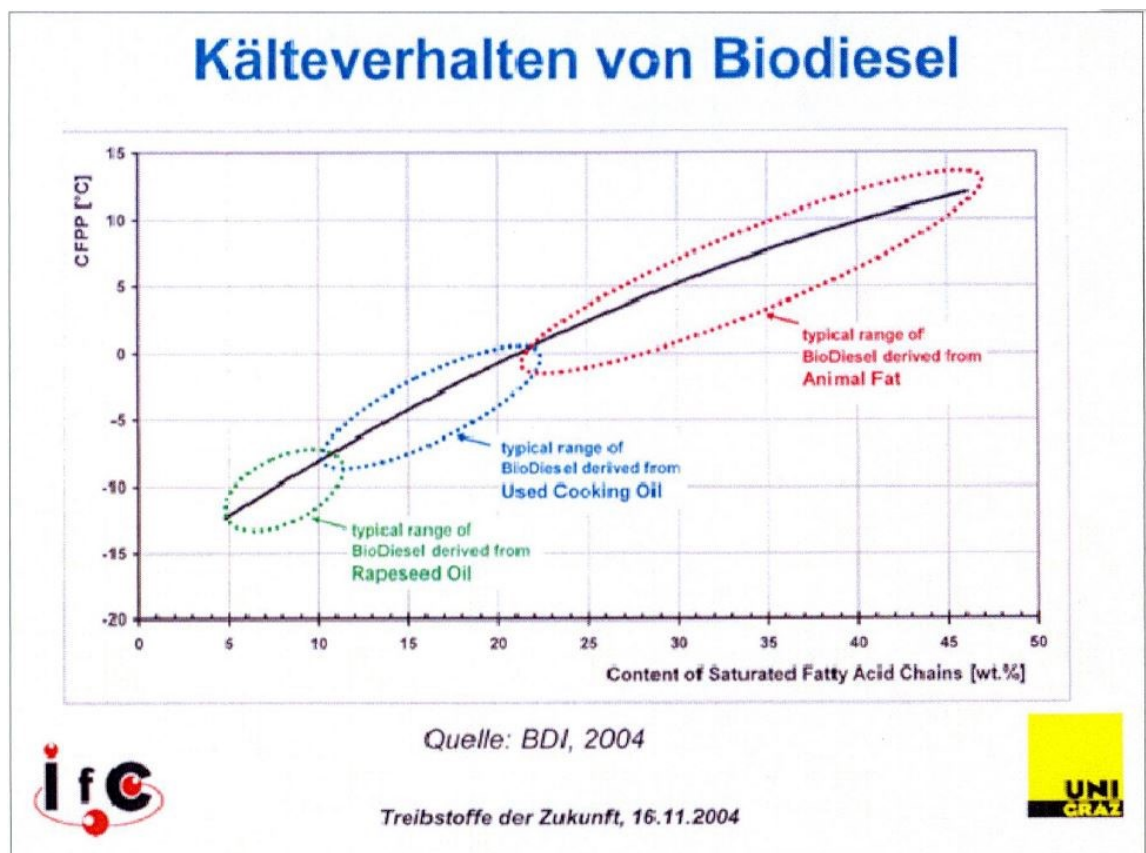
Im Folgenden ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die erwähnte Annahme der OZD, dass ein «TLF-Wert» von  $-15^{\circ}\text{C}$  oder weniger als  $-15^{\circ}\text{C}$  (soweit hier interessierend) zwingend auf die Beimischung von rohem Rapsöl schliessen lässt, rechtskonform ist (vgl. dazu nachfolgend E. 13.2). Sollte dies zu bejahen sein, ist in einem zweiten Schritt zu klären, ob die von der Vorinstanz gestützt auf diese Annahme für die hiervor genannten Einfuhren (E. 13.1.1) gezogenen Schlüsse richtig sind.

## 13.2

### 13.2.1

**13.2.1.1** RATHBAUER versucht in seiner (bereits mehrfach erwähnten) Dissertation, «auf der Basis von Untersuchungsergebnissen von Praxisproben ein statistisches Modell zu entwickeln, durch das sich auf Basis des Fettsäuremusters die Winter- bzw. Kältetauglichkeit verschiedener Fettsäuremethylester voraussagen lässt» (Akten EZV, pag. 011626). Zu den Gegenstand seiner Untersuchung bildenden Fettsäuremethylestern, d.h. Verbindungen aus einer Fettsäure und dem Alkohol Methanol, zählt insbesondere auch Biodiesel, der allgemeinnotorischerweise ein Gemisch aus Fettsäuremethylestern bildet, das aus pflanzlichen oder tierischen Fetten gewonnen sowie als Kraftstoff für Dieselmotoren verwendet wird.

Die Kältefestigkeit des Biodiesels ist je nachdem, ob der Biodiesel aus (rohem) Rapsöl, als Altspeiseöl oder aus tierischen Fetten gewonnen wird, unterschiedlich. Dies lässt sich der folgenden, aus den Vortragsunterlagen anderer Wissenschaftler entnommenen Grafik in der Dissertation RATHBAUERS entnehmen (Akten EZV, pag. 011631, mit Hinweis):



RATHBAUER führt dazu aus, dass auf dieser Grafik «der Zusammenhang zwischen dem Gehalt an gesättigten Fettsäuren und CFPP dargestellt» sei. Dabei seien die Fettsäuremethylesterproben in drei verschiedene Bereiche, nämlich in Rapsölmethylester (grün), Altspeisefettmethylester (blau) und Tierfettmethylester (rot) eingeteilt worden. Der typische CFPP für Rapsölmethylester liege bei rund  $-10^{\circ}\text{C}$ . Dieser Wert steige mit zunehmendem Anteil an gesättigten Fettsäuremethylestern an und liege bei tierischen Fetten in einem Bereich von  $0$  bis  $12^{\circ}\text{C}$  (Akten EZV, pag. 011630).

Aus der Grafik lässt sich (soweit hier interessierend) entnehmen, dass zumindest nach einer wissenschaftlichen Publikation ein CFPP von weniger als etwa  $-6^{\circ}\text{C}$  bei Biodiesel, welcher unter Verwendung bzw. Beisetzung von «used cooking oil» bzw. Altspeiseöl hergestellt wurde, ausserhalb der für solchen Biodiesel typischen Bandbreite liegt. Hingegen liegt danach die typische Bandbreite des CFPP von aus Rapsöl gewonnenem Biodiesel in einem Bereich zwischen ca.  $-12^{\circ}\text{C}$  und ca.  $-7.5^{\circ}\text{C}$ .

Ferner hält RATHBAUER (gestützt auf eine andere wissenschaftliche Publikation) Folgendes zum Zusammenhang zwischen dem CFPP und dem Anteil an gesättigten Fettsäuremethylestern fest (Akten EZV, pag. 011631):

«Bei Rapsölmethylester (RME) mit einem Anteil von rund 7 % gesättigten Fettsäuremethylestern liegt der CFPP-Wert bei minus  $11^{\circ}\text{C}$ . Bei einem Anstieg des Anteils der gesättigten Fettsäuremethylester auf 31 bzw. 44 % bei Altspeisefettmethylester (AME) bzw. Tierfettmethylester (FME) steigen die entsprechenden CFPP-Werte auf 5 respektive  $11^{\circ}\text{C}$ .»

**13.2.1.2** Zur Entwicklung seines statistischen Modells hat RATHBAUER 102 verschiedene Fettsäuremethylester untersucht (vgl. Akten EVZ, pag. 011703). Nach den Ausführungen der Zollverwaltung, die insofern nicht substantiiert bestritten wurden, hat RATHBAUER dabei festgestellt, dass a) bei zehn von elf Proben auf der Basis von Rapsöl bzw. RME (= Rapsmethylester bzw. Rapsölmethylester) der CFPP unter  $-10^{\circ}\text{C}$  lag und der CFPP bei der übrigen Probe einen Wert von  $-8^{\circ}\text{C}$  hatte, sowie b) bei den drei untersuchten Proben auf der Basis von UCO bzw. Altspeisefett CFPP-Werte von  $1^{\circ}\text{C}$ ,  $1^{\circ}\text{C}$  und  $3^{\circ}\text{C}$  auftraten (Akten EZV, pag. 013002, mit Hinweis auf die in der Dissertation auf S. 54 ff. abgedruckten Tabellen [vgl. Akten EZV, pag. 011673 ff.]).

**13.2.1.3** Aufgrund der hiervor abgedruckten Grafik sowie gestützt auf die erwähnten Erkenntnisse RATHBAUERS lässt sich ableiten, dass Rapsölme-

thylester (jedenfalls nach Überzeugung einiger Wissenschaftler im einschlägigen Bereich) in signifikanter Weise tiefere CFPP-Werte als Altspeisefettmethylester aufweist und der CFPP-Wert von Biodiesel auf der Basis von UCO bzw. Altspeisefett typischerweise nicht unter ca.  $-6^{\circ}\text{C}$  liegt.

In der Praxis werden dem Biodiesel zur Verbesserung der Kältefestigkeit verschiedene Additive beigesetzt. Ein Beispiel für ein solches Additiv ist etwa das Additiv [...] des Herstellers U.\_\_\_\_\_ GmbH. Dabei handelt es sich um eine Polymermischung in höhersiedenden Kohlenwasserstoffen (vgl. dazu die Ausführungen RATHBAUERS in der erwähnten Dissertation in Akten EZV, pag. 011644 und 011648). RATHBAUERS Dissertation lässt sich – soweit ersichtlich – nicht entnehmen, ob und gegebenenfalls inwieweit sich der CFPP von Biodiesel auf der Basis von UCO bzw. Altspeisefett mittels Verwendung von solchen Additiven senken lässt. Hingegen ist in der Doktorarbeit festgehalten, dass bei einer «Zudosierung» bestimmter Additive zu Biodiesel auf Rapsölbasis bis zu einer Tiefsttemperatur von  $-21^{\circ}\text{C}$  reichende CFPP-Werte gemessen werden konnten (Akten EZV, pag. 011649).

**13.2.2** Die Zollverwaltung hat sich vorliegend in Bezug auf das Kälteverhalten von Biodiesel im Allgemeinen auch auf die erwähnten Angaben von S.\_\_\_\_\_ (vgl. E. 10.5) gestützt, wonach mit Fettsäuren oder einem Mix aus freien Fettsäuren und Altspeiseöl eine Kältebeständigkeit «für B100» von  $-10^{\circ}\text{C}$  bzw. von maximal  $-12^{\circ}\text{C}$  /  $-13^{\circ}\text{C}$  mit Additiven garantiert werden könne und sich nur mit Rapsmethylester sowie Additiven eine Kältebeständigkeit von  $-20^{\circ}\text{C}$  erreichen lasse.

**13.2.3** Die Zollverwaltung hat vorliegend implizite den Erfahrungssatz aufgestellt, dass aus Altspeisefetten hergestellter Biodiesel ohne Beimischung von rohem Rapsöl (jedenfalls bei Fehlen von Additiven) regelmässig keinen bei  $-15^{\circ}\text{C}$  oder einer tieferen Temperatur liegenden «TLF-Wert» bzw. CFPP-Wert aufweist. Von diesem Erfahrungssatz kann vorliegend aufgrund der hiavor erwähnten Ausführungen in der Dissertation von RATHBAUER (E. 13.2.1) und aufgrund der genannten Angaben von S.\_\_\_\_\_ (E. 13.2.2) ohne Weiteres ausgegangen werden. Dies gilt umso mehr, als es mit Blick auf die Befunde und Erklärungen von RATHBAUER und S.\_\_\_\_\_ wahrscheinlich ist, dass sogar bereits bei einem höheren «TLF-Wert» bzw. CFPP-Wert als  $-15^{\circ}\text{C}$  (bei fehlenden Additiven) zwingend auf eine Beimischung von rohem Rapsöl geschlossen werden muss.

Für den konkreten Fall bedeutet der erwähnte Erfahrungssatz, dass bei denjenigen importierten Produkten, die einen «TLF-Wert» bzw. CFPP-Wert bei oder unter  $-15^{\circ}\text{C}$  aufwiesen und denen keine Additive beigemischt waren, grundsätzlich darauf geschlossen werden muss, dass rohes Rapsöl beigemischt war und demzufolge die hier interessierende Steuerbefreiung der Einfuhr von aus Altspeisefetten hergestelltem Biodiesel nicht greift. Unter diesen Umständen wäre eine Steuerbefreiung nur möglich, wenn den Beschwerdeführenden der Gegenbeweis gelingen würde (vgl. vorn E. 8.2.2). Ein möglicherweise in Betracht kommender Gegenbeweis könnte etwa im zu erbringenden Nachweis bestehen, dass es sich in sachverhaltlicher Hinsicht bei den eingeführten Waren um solche mit einem in Tat und Wahrheit höheren «TLF-Wert» bzw. CFPP-Wert als  $-15^{\circ}\text{C}$  handelte.

**13.2.4** Selbst wenn mit den Beschwerdeführenden davon auszugehen wäre, dass das Bundesverwaltungsgericht und die Zollverwaltung an sich über keine eigene Sachkenntnis betreffend das Kalttemperaturverhalten von Biodiesel im Allgemeinen verfügen, muss es beim hiervor gezogenen Schluss bleiben. Aufgrund der erwähnten Dissertation und der Angaben von S. \_\_\_\_\_ bestehen nämlich nach Auffassung des Gerichts rechtsgenügende Hinweise, welche die Annahme eines Erfahrungssatzes der erwähnten Art rechtfertigen. Aus diesem Grund konnte die Zollverwaltung im Rahmen ihres Ermessens und kann ebenso das Bundesverwaltungsgericht in Ausübung des ihm zustehenden Ermessens auf die Einholung eines Gutachtens zur Kältefestigkeit von Biodiesel verzichten. Es ist daher – jedenfalls, soweit es um den erwähnten Erfahrungssatz geht – nicht zu beanstanden, dass die OZD die in den vorinstanzlichen Verfahren gestellten Beweisanträge auf Einholung einer Expertise in antizipierter Beweiswürdigung abgewiesen hat, und den entsprechenden, vor dem Bundesverwaltungsgericht gestellten Beweisanträgen ist (ebenfalls) in antizipierter Beweiswürdigung nicht stattzugeben (vgl. E. 9.4).

### **13.3**

**13.3.1** Bei denjenigen Produkten, welche vorliegend an den hiervor (in E. 13.1.1) erwähnten Daten eingeführt wurden, lagen die «TLF-Werte» bzw. die CFPP-Werte bei oder unter  $-15^{\circ}\text{C}$  (vgl. dazu EZV, pag. B 000820, B 000853, B 000893, B 000921, B 000949, B 000975, B 001006, B 001036, B 001064, B 001084, B 001104, B 001126, B 001165, B 001207, B 001239, B 001263, B 001294, B 001338, B 001363, B 001396, B 001423, B 001462, B 001623, B 001647, B 001678, B 001710, B 001724, B 001757, B 001798, B 001824, B 001851 und B 001918). Dies

hat die OZD zutreffend erkannt. Das Vorbringen in den Replikschriften, die Zollverwaltung habe darüber hinweggesehen, dass in den Analyseblättern der G.\_\_\_\_\_ verschiedentlich mehrere Analysedaten angegeben und teilweise für zeitlich aufeinanderfolgende Auslieferungen markant unterschiedliche «TLF-Werte» notiert worden seien, ist nicht hinreichend substantiiert. Jedenfalls ist der Vorwurf, die Zollverwaltung habe jeweils nur den tiefsten Kältefestigkeitswert berücksichtigt, nicht haltbar.

Sodann bestehen keine Anhaltspunkte, dass die hier erwähnten Produkte Additive (d.h. etwas anderes als rohes Rapsöl) zur Verbesserung der Kältefestigkeit enthielten.

**13.3.2** Mit Blick auf das Gesagte besteht die tatsächliche Vermutung, dass die in der vorangehenden Erwägung (E. 13.3.1) genannten Produkte rohes Rapsöl enthielten. Im Folgenden ist zu klären, ob die Beschwerdeführenden den Gegenbeweis, dass dies nicht der Fall war, erbringen konnten (vgl. E. 8.2.2 und E. 13.2.3).

**13.3.2.1** Die Beschwerdeführenden berufen sich auf ein Schreiben der G.\_\_\_\_\_ vom 17. Mai 2013, in welchem erklärt wird, dass «im Werk der G.\_\_\_\_\_» «nur Abfallstoffe zu Biodiesel verarbeitet» und in der Produktionsanlage keine Reinöle wie namentlich «Raps» verwendet würden (S. 21 der Beschwerden; Beschwerdebeilagen C).

Schon weil das genannte Schreiben auch nicht ansatzweise zu erklären vermag, wie die «TLF-Werte» bzw. CFPP-Werte von -15° C oder unter -15° C bei den hier in Frage stehenden, angeblich unter ausschliesslicher Verarbeitung von Abfallstoffen hergestellten Produkten zustande kommen konnten, stossen die Beschwerdeführenden mit diesem Vorbringen ins Leere. Es kommt hinzu, dass nicht substantiiert dargelegt wurde, dass die hier fraglichen Produkte in einem Zeitraum hergestellt wurden, auf welchen sich das Schreiben vom 17. Mai 2013 bezieht. Aus diesem Grund kann aus diesem Schreiben in Bezug auf die streitbetroffenen Einfuhren nichts zugunsten der Beschwerdeführenden abgeleitet werden.

**13.3.2.2** Die Beschwerdeführenden führen sodann ins Feld, in den vorhandenen «Beleglisten» seien die verwendeten Rohstoffe nicht als rohes Rapsöl erwähnt worden. Vielmehr seien in diesen Listen unter anderem die Bezeichnungen «Rapsöl technisch», «Rapsöl gebraucht», «Rapsöl Altspisefett», «used cooking oil for technical application only», «technical rape fatty acids», «UCO FFA» und «huile alimentaire» zu finden.

Selbst wenn die in den Beleglisten enthaltenen Bezeichnungen für die ausschliessliche Verwendung von gebrauchtem Rapsöl als Altspeisefett sprechen würden, kann auf die ausgewiesenen «TLF-Werte» bzw. CFPP-Werte abgestellt und damit auf die Beimischung von nicht als Altspeisefett einzustufendem (rohem) Rapsöl geschlossen werden. Die in den Beleglisten allenfalls enthaltenen Rohstoffbezeichnungen der von den Beschwerdeführenden behaupteten Art bilden nämlich keine Erklärung dafür, weshalb die «TLF-Werte» bzw. CFPP-Werte vorliegend trotz des angeblichen Fehlens von solchem Rapsöl bei -15° C oder tiefer lagen. Im Umstand, dass die OZD diese Werte bei den hier interessierenden Einfuhren als massgebliches Indiz für die Beimischung von rohem Rapsöl und damit das Fehlen der Voraussetzungen der Steuerbefreiung betrachtete, lässt sich vor diesem Hintergrund keine willkürliche Beweismwürdigung erblicken.

Ob die Beteiligten vorliegend absichtlich falsche Rohstoffbezeichnungen verwendet haben, um die Beimischung von rohem Rapsöl angeblich zu vertuschen, kann hier dahingestellt bleiben. Ebenso kann offen bleiben, ob es – wie die Zollkreisdirektion annimmt – ein Indiz für eine solche Beimischung bildet, dass seit November 2015 und damit just ab dem Zeitpunkt, zu welchem der Beschwerdeführer die OZD über (angeblich) bloss formelle Unzulänglichkeiten bei der Zollabfertigung informiert haben soll, keine «TLF-Werte» bzw. CFPP-Werte bei oder unter -15° C mehr ausgewiesen wurden (vgl. dazu Akten EZV, pag. 013000).

**13.4** Aus dem Dargelegten folgt, dass schon aufgrund der Kältefestigkeit von Biodiesel und mangels gelungenen Gegenbeweises der Beschwerdeführenden davon auszugehen ist, dass die eingeführten Produkte (mit «TLF-Werten» bzw. CFPP-Werten von bis maximal -15° C) der ersten Fallgruppe rohes Rapsöl enthielten und sie damit nicht bloss aus Altspeisefetten hergestellten Biodiesel bildeten. Zu Recht hat die OZD folglich bei den entsprechenden Einfuhren (vgl. E. 13.1.1) die Voraussetzungen für die streitbetroffene Steuerbefreiung als nicht erfüllt erachtet.

Ob der Schluss, dass den eingeführten Produkten der ersten Fallgruppe rohes Rapsöl beigemischt war, – wie die Vorinstanz annimmt – auch durch weitere Indizien (wie namentlich die vorliegend von den Rohstofflieferanten fakturierten Preise) gestützt wird, kann hier dahingestellt bleiben.

Nicht näher eingegangen zu werden braucht auch auf die bislang noch nicht erwähnten Ausführungen in den Replikschriften zu einer von den Beschwerdeführenden vorgenommenen Auswertung der Dokumente auf dem

elektronischen Datenträger, welcher in einem Amtshilfeverfahren betreffend die G.\_\_\_\_\_ sichergestellt wurde (Akten EZV, pag. 011069): Soweit die Beschwerdeführenden damit die Belege in Frage zu stellen suchen, welche die OZD zur Begründung der Steuernachforderungen in Bezug auf die im Januar und Februar 2015 erfolgten Einfuhren herangezogen hat, greifen sie ins Leere, da sich die entsprechenden Ausführungen nicht auf die nach dem Gesagten ausschlaggebenden Angaben zur Kältefestigkeit beziehen. Im Übrigen ist nicht hinreichend substantiiert dargetan, dass sich aus den Gegebenheiten in den Monaten Januar sowie Februar 2015 auch für die nicht in diesem Zeitraum erfolgten, im vorliegenden Fall streitbetroffenen Importe etwas ableiten lässt.

#### **14.**

**14.1** Die zweite Fallgruppe betrifft vier am 15. Januar 2014, 12. Februar 2014, 17. März 2014 und 28. März 2014 erfolgte Einfuhren, bei welchen die OZD davon ausgeht, dass jeweils ein als «Biodiesel» bezeichnetes Produkt importiert wurde, das aus «überlagertem Rapsöl» stamme. Bei diesem «überlagertem Rapsöl», das «Raps-Abfall-Öl aus Überlagerung» genannt worden sei, habe es sich nicht um der Wiederverwendung zugeführtes Altöl, sondern um gelagertes (nicht frisch gepresstes) Rapsöl gehandelt. Aus diesem Grund seien die entsprechenden Einfuhren nicht steuerbefreit.

Die Beschwerdeführenden halten zwar dafür, dass «überlagertes Rapsöl» unter die gemäss der Verfügung der OZD vom 12. August 2013 der Steuerbefreiung zugängliche Gruppe der Altspeiseöle fällt (vgl. S. 15 der Replikschriften). Es ist aber nicht erkennbar, weshalb die angeblich blosser Lagerung von Öl dieses als Altspeiseöl erscheinen lassen sollte. Nichts daran ändern kann die anscheinend verwendete Bezeichnung als «Raps-Abfall-Öl aus Überlagerung».

**14.2** Die hier interessierenden Produkte stammen unbestrittenermassen aus dem Werk der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_. Nach Auffassung der OZD seien diese Produkte nachgewiesenermassen aus überlagerten Rapsöl hergestellt worden. Letzteres erhelle daraus, dass sich, wie aus der Warenbuchhaltung der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ und den Unterlagen dieser Gesellschaft über die dort erfolgten Anlieferungen ersichtlich sei, im Zeitpunkt der vier Einfuhren «ausschliesslich überlagertes Rapsöl im Werk der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ befunden habe» (S. 24 der angefochtenen Beschwerdeentscheide).

Die Vorinstanz behauptet dabei sinngemäss, die im Zusammenhang mit den Einfuhren vom 15. Januar 2014, 12. Februar 2014, 17. März 2014 und 28. März 2014 erfolgten Auslieferungen ab dem Werk der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ hätten notwendigerweise Substanzen betreffen müssen, welche aus Anlieferungen in dieses Werk stammten. Vor den betreffenden Auslieferungen bzw. Einfuhren sei aber beim Werk der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ ausschliesslich überlagertes Rapsöl angeliefert worden.

Die Beschwerdeführenden wenden insbesondere ein, man werde «kaum behaupten wollen, alle Tanks der G.\_\_\_\_\_ seien beim Eintreffen der ersten Ladung Rohstoff leer gewesen» (S. 13 der Replikschriften).

**14.3** Es ist entgegen der Auffassung der OZD nicht erstellt, dass sich im Zeitpunkt der in Frage stehenden Auslieferungen nur «überlagertes Rapsöl» im Werk der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ befand. Zwar führt die OZD aus, die Warenbuchhaltung der G.\_\_\_\_\_ zeige auf, welche Rohstoffe bis zum 16. Januar 2014 in H.\_\_\_\_\_ angeliefert worden seien. Die dazu ins Recht gelegten Tabellen betreffen aber nur den Zeitraum ab dem 26. November 2013 (Akten EZV, pag. 000490 f.; vgl. S. 24 der angefochtenen Beschwerdeentscheide; zu Rohstoffen, die zuvor in das Werk in H.\_\_\_\_\_ angeliefert wurden, siehe Akten EZV 001474/5, Tabelle 2013 RECAP DECHARGEMENT [...]). Es erscheint unter diesen Umständen nicht als ausgeschlossen, dass vor dem letzteren Datum andere Rohstoffe als überlagertes Rapsöl (wie zum Beispiel Altspeisefette) in das Werk in H.\_\_\_\_\_ angeliefert wurden und diese Rohstoffe später in die Herstellung der hier fraglichen, importierten Produkte einfließen. Dies gilt umso mehr, als aufgrund der aktenkundigen Warenbuchhaltung der G.\_\_\_\_\_ als notorisch gelten kann, dass in H.\_\_\_\_\_ regelmässig verschiedene Rohstoffe unterschiedlicher Lieferanten angeliefert wurden. Die Annahme, dass sich im hier interessierenden Zeitraum bzw. vor den vier Einfuhren der zweiten Fallgruppe ausschliesslich «überlagertes Rapsöl» im Werk der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ befand, würde sich nur rechtfertigen, wenn nachgewiesen wäre, dass zuvor sämtliche übrigen Rohstoffe von dort – unverarbeitet oder verarbeitet – abtransportiert worden wären. Solches ist nicht rechtsgenügend nachgewiesen. Namentlich erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht nicht, weshalb gestützt auf die vorliegende Warenbuchhaltung der G.\_\_\_\_\_ zwingend der Schluss gezogen werden müsste, dass in H.\_\_\_\_\_ nur überlagertes Rapsöl als Rohstoff für die bei den vier Einfuhren importierten Produkte vorhanden war. Denn eine vollständige Gegenüberstellung der Warenein- und -ausgänge in H.\_\_\_\_\_, aus wel-

chem per Saldo der jeweilige Warenbestand in den Zeitpunkten der einzelnen vier Einfuhren zu entnehmen ist, liegt soweit ersichtlich nicht vor und lässt sich auch nicht anhand der von der OZD ins Feld geführten Dokumente rekonstruieren.

Da die Vorinstanz ihre Beweisführung auf die – wie aufgezeigt – nicht belegte Annahme stützt, dass im Werk der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ jeweils nur «überlagertes Rapsöl» als Rohstoff zur Herstellung der – Gegenstand der vier Einfuhren bildenden – Produkte vorhanden war, braucht an dieser Stelle auf ihre darauf aufbauenden Ausführungen nicht weiter eingegangen zu werden. Vielmehr muss davon ausgegangen werden, dass hinsichtlich dieser Einfuhren die Voraussetzungen für eine Steuernachforderung nicht hinreichend nachgewiesen sind. Weil die Zollverwaltung die Beweislast für die Voraussetzungen der streitbetroffenen Nachforderungen im Sinne von Art. 12 VStrR trägt (vgl. E. 8.1.2), ist die Beschwerde somit in Bezug auf die erwähnten Einfuhren vom 15. Januar 2014, 12. Februar 2014, 17. März 2014 und 28. März 2014 gutzuheissen.

## **15.**

Bei den übrigen hier in Frage stehenden Einfuhren lassen sich nach Auffassung der OZD Lieferketten rekonstruieren, welche zu einer Ölmühle bzw. zu einem als Rapsöl bezeichneten Rohstoff zurückführten (dritte Fallgruppe). Darauf ist im Folgenden einzugehen.

### **15.1**

**15.1.1** Zur hier genannten Fallgruppe zählt insbesondere eine Einfuhr von (angeblichem) Biodiesel im Umfang von 20'100 Litern, welche gemäss Zollanmeldung am 10. September 2013 unter Beanspruchung der Steuerbefreiung erfolgte.

Die Vorinstanz hält es für nachgewiesen, dass bei der Herstellung des am 10. September 2013 eingeführten Produktes rohes Rapsöl, das von der V.\_\_\_\_\_ GmbH (nachfolgend: V.\_\_\_\_\_) in Deutschland stammte, beigemischt wurde. Im Einzelnen geht die OZD davon aus, dass

- a) zunächst die V.\_\_\_\_\_ 25,08 Tonnen rohes Rapsöl an die P.\_\_\_\_\_ ausgeliefert habe,
- b) dieses rohe Rapsöl in der Folge bei der P.\_\_\_\_\_ in Altspeiseöl umbenannt worden sei und

- c) das in Altspeiseöl umbenannte rohe Rapsöl alsdann von Ac.\_\_\_\_\_ (A) ins Werk der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ (F) gebracht wurde.

Mit anderen Worten wurde nach der Würdigung der Vorinstanz im Rahmen einer *ersten Lieferkette* von der V.\_\_\_\_\_ stammendes rohes Rapsöl in das Werk der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ eingeliefert.

Die Vorinstanz sieht sodann eine *zweite Lieferkette*, in deren Rahmen ein im Werk der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ hergestelltes Produkt von dort abtransportiert und teilweise am 10. September 2013 in die Schweiz importiert wurde.

Die beiden Lieferketten sind nach Ansicht der OZD dergestalt miteinander verknüpft, dass ein Teil des ursprünglich von der V.\_\_\_\_\_ stammenden rohen Rapsöls im Werk der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ in die Herstellung des – Gegenstand der zweiten Lieferkette bildenden – Produktes miteinfluss.

**15.1.2** Es sind zahlreiche Belege, welche nach Auffassung der Vorinstanz nachweisen sollen, dass in den in die Schweiz importierten 20'100 Litern rohes Rapsöl aus der erwähnten Lieferung von 25,08 Tonnen an die P.\_\_\_\_\_ enthalten war:

**15.1.2.1** Zunächst führt die Vorinstanz folgende Belege ins Feld, um nachzuweisen, dass das erwähnte, von der V.\_\_\_\_\_ an die P.\_\_\_\_\_ ausgelieferte rohe Rapsöl ins Werk der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ gelangte:

1. Warenbuchhaltung der P.\_\_\_\_\_ (Dokument mit der Bezeichnung «Input liquid biomass»), wonach am 4. September 2013 vom Lieferanten «V.\_\_\_\_\_ W.\_\_\_\_\_» 25,08 Tonnen «Rapsöl DIN 51606» ins Tanklager «Y.\_\_\_\_\_» gebracht wurden (Akten EZV, pag. B 000006),
2. Rechnung der V.\_\_\_\_\_ an die P.\_\_\_\_\_ vom 6. September 2013 über eine Lieferung von «Rapsöl – 'Nachhaltig'» im Umfang von 25,08 Tonnen (Akten EZV, pag. B 000003),
3. Wägeschein der Ölmühle X.\_\_\_\_\_ GmbH, W.\_\_\_\_\_/Deutschland, zuhanden der V.\_\_\_\_\_, betreffend 25,08 Tonnen «Rapsöl nachhaltig produziert» vom 4. September 2013 (Akten EZV, pag. B 000004),

4. Warenbuchhaltung der P.\_\_\_\_\_ (Dokument mit der Bezeichnung «Output liquid biomass»), wonach am 5. September 2013 25,04 Tonnen «Raps-Altsp.-Öl» den Beladeort in Ac.\_\_\_\_\_ mit Bestimmung H.\_\_\_\_\_, Frankreich, verliessen (Akten EZV, pag. B 000007),
5. internationaler Frachtbrief vom 5. September 2013 mit Angabe des «Tanklagers Y.\_\_\_\_\_ P.\_\_\_\_\_» in Y.\_\_\_\_\_ und der «J.\_\_\_\_\_ GmbH Z.\_\_\_\_\_» als Absenderin betreffend eine für die «Ab.\_\_\_\_\_ Aa.\_\_\_\_\_» in H.\_\_\_\_\_ bestimmte, dort am 6. September 2013 eingetroffene Sendung von 25,04 Tonnen «Altspeisefett» ab dem Beladeort Ac.\_\_\_\_\_ (dabei wurde handschriftlich das ursprünglich angegebene Bruttogewicht von 25,08 Tonnen durchgestrichen; Akten EZV, pag. B 000009),
6. Dokument mit der Bezeichnung «RECAP Dechargement Huile Graisse» der Warenbuchhaltung der G.\_\_\_\_\_, das für den 6. September 2013 einen Ablad von 25,08 bzw. 25,04 Tonnen der Lieferantin «P.\_\_\_\_\_» ausweist (Akten EZV, pag. B 000022).

Der von der Vorinstanz als erste Lieferkette angenommene Warenfluss ist aufgrund der hier aufgelisteten Belege ebenso hinreichend erstellt wie die als bezeichnend erscheinende Umbenennung rohen Rapsöls in Altspeiseöl bei der P.\_\_\_\_\_. Die Beschwerdeführenden bestreiten zwar unter Berufung auf internationale Frachtbriefe, dass am «5.9.2013» (recte: am 6. September 2013) von der V.\_\_\_\_\_ bzw. der P.\_\_\_\_\_ stammendes Rapsöl ins Werk in H.\_\_\_\_\_ eingeliefert wurde. Die dabei ins Recht gelegten Frachtbriefe betreffen aber keine Wareneingänge bei der G.\_\_\_\_\_, sondern die Auslieferung von Waren ab dem Werk in H.\_\_\_\_\_ (vgl. Akten EZV, pag. B 000032, sowie Beschwerdebeilage B Blatt 2) und eine bereits am 3. September 2013 erfolgte Lieferung von 25,78 Tonnen «Raps-Altspeiseöl» vom Tanklager der P.\_\_\_\_\_ in Y.\_\_\_\_\_ an die «J.\_\_\_\_\_» in Ad.\_\_\_\_\_ (Beschwerdebeilage B Blatt 1). Schon aufgrund des Datums der letzteren Lieferung ist nicht davon auszugehen, dass diese das am 4. September 2013 ins Tanklager in Y.\_\_\_\_\_ gebrachte rohe Rapsöl betraf.

Die Beschwerdeführenden machen auch geltend, die DIN-Norm 51605 werde statt für Rohstoffe, aus welchen Biodiesel für den Strassenverkehr hergestellt werde, für direkt als Treibstoff in dafür geeigneten Dieselmotoren zum Einsatz kommendes Rapsöl verwendet. Selbst wenn es sich tatsächlich so verhalten würde, ist mit Blick auf den übrigen Inhalt der erwähnten Belege davon auszugehen, dass der von den Beschwerdeführenden angesprochene Eintrag in der Warenbuchhaltung der P.\_\_\_\_\_ vom 4. September 2013 das in der Rechnung der V.\_\_\_\_\_ vom 6. September

2013 und im erwähnten Wägeschein als «Rapsöl – 'Nachhaltig'» bzw. als «Rapsöl nachhaltig produziert» bezeichnete, am 6. September 2013 nach H.\_\_\_\_\_ gebrachte rohe Rapsöl betraf (vgl. dazu auch Vernehmlassungen, S. 5, wo die Vorinstanz in überzeugender Weise aufzeigt, dass in der Warenbuchhaltung der P.\_\_\_\_\_ für dieselben Waren unterschiedliche [teilweise unrichtige] Bezeichnungen verwendet wurden). Auf die in diesem Kontext von den Beschwerdeführenden beantragte Einholung einer Expertise zur Bedeutung der DIN-Norm 51605 ist vor diesem Hintergrund in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 9.4) zu verzichten.

Die geringfügigen Unterschiede zwischen den Gewichtsangaben (25,08 Tonnen bzw. 25,04 Tonnen) lassen keine ernsthaften Zweifel daran aufkommen, dass es sich bei dem in H.\_\_\_\_\_ abgelieferten Rohstoff um das von der V.\_\_\_\_\_ stammende Rapsöl gehandelt hat. Dies gilt umso mehr, als sich in der Warenbuchhaltung der G.\_\_\_\_\_ für den Ablad vom 6. September 2013 beide Gewichtsangaben finden (Akten EZV, pag. B 000022).

**15.1.2.2** Als Belege dafür, dass das ins Werk der G.\_\_\_\_\_ gelieferte Rapsöl in der Folge in das am 10. September 2013 in die Schweiz eingeführte, streitbetroffene Produkt miteinfluss, betrachtet die Vorinstanz die folgenden Dokumente:

1. Lieferschein vom 6. September 2013, wonach die G.\_\_\_\_\_ für die Beschwerdeführerin als «Client» sowie im Auftrag der E.\_\_\_\_\_ AG 42,42 Tonnen bzw. 34'469 Liter resp. 30,46 Tonnen «Fettsäuremethylester» an die J.\_\_\_\_\_ GmbH nach Ac.\_\_\_\_\_ liefert (Akten EZV, pag. B 000027),
2. Eintrag vom 6. September 2013 in der Liste der Warenausgänge bei der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ betreffend den Ausgang von 34'469 Litern «ESTERS METHYLIQUE» zuhanden der «J.\_\_\_\_\_ K.\_\_\_\_\_», versehen mit der Nummer des genannten Lieferscheines (Akten EZV, pag. B 000025),
3. Rechnung der J.\_\_\_\_\_ GmbH vom 10. September 2013 an die Beschwerdeführerin betreffend 20'100 Liter Biodiesel bzw. «Altspeisefett/Tierfett» (Akten EZV, pag. B 000044),
4. Einfuhrdeklaration vom 10. September 2013 betreffend 20,1 Tonnen «Biodiesel», in welcher die J.\_\_\_\_\_ GmbH als Versenderin, die Beschwerdeführerin als Empfängerin und Importeurin sowie die genannte Rechnung vom 10. September 2013 erwähnt sind (Akten EZV, pag. B 000002).

Zwar bringen die Beschwerdeführenden vor, die Beweisführung der OZD lasse sich schon deshalb nicht aufrechterhalten, weil die Menge des in das Werk in H.\_\_\_\_\_ gebrachten rohen Rapsöls von rund 25 Tonnen (gemäss «Abgangsliste [recte: Liste über die Wareneingänge] H.\_\_\_\_\_ [B 000022]») signifikant von den in die Schweiz eingeführten rund 20 Tonnen bzw. 20'100 Litern abweiche und die Mengenangaben zum Wareneingang in H.\_\_\_\_\_ am 6. September 2013 sowie zur fraglichen Einfuhr in die Schweiz auch im Widerspruch zu den angeblich am 6. September 2013 von H.\_\_\_\_\_ abtransportierten 30,46 Tonnen stehen würden.

Die genannten Diskrepanzen zwischen den in H.\_\_\_\_\_ abgeladenen, den von dort abtransportierten und den am 10. September 2013 in die Schweiz eingeführten Mengen entziehen der Beweiswürdigung der Vorinstanz nicht den Boden. Zu berücksichtigen ist zum einen, dass für eine Verneinung der Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht die gesamte Menge des von der V.\_\_\_\_\_ stammenden rohen Rapsöls in das in die Schweiz eingeführte Produkt eingeflossen sein muss. Stattdessen genügt auch eine blosse Beimischung, um die steuerbefreiende Qualifikation als Altspeisefett auszuschliessen. Zum anderen ist zu beachten, dass es denkbar ist, dass nur ein Teil der von H.\_\_\_\_\_ zunächst nach Ac.\_\_\_\_\_ (A) gelieferten Menge von 30,46 Tonnen später in die Schweiz eingeführt wurde.

Auch die unter Berufung auf L.\_\_\_\_\_ als Zeugen bzw. Auskunftsperson aufgestellte Behauptung der Beschwerdeführenden, am 6. September 2013 hätten in der Zeit zwischen der von Vorinstanz angenommenen Anlieferung und der Auslieferung aufgrund der beschränkten Kapazität im Werk in H.\_\_\_\_\_ gar nicht über 30 Tonnen Biodiesel produziert werden können, stellt die Beweiswürdigung der Vorinstanz nicht ernstlich in Frage. Denn es erscheint nicht als ausgeschlossen, dass sich die Arbeitsschritte bei der Herstellung des in die Schweiz eingeführten Produktes am 6. September 2013 darauf beschränkten, eine wesentlich geringere Teilmenge des an diesem Tag erhaltenen rohen Rapsöls zu verarbeiten und diese dem im Übrigen bereits für die Lieferung nach Ac.\_\_\_\_\_ fertiggestellten Produkt beizufügen. Aus diesem Grund ist in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 9.4) auf die beantragte Befragung von L.\_\_\_\_\_ (sei es als Zeugen oder als Auskunftsperson) zu verzichten.

**15.1.3** Mit Blick auf das Ausgeführte ist zunächst einmal erstellt, dass im Rahmen einer *ersten Lieferkette* von der V.\_\_\_\_\_ stammendes Rapsöl

am 6. September 2013 in das Werk der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ eingeliefert wurde. Auch ist als bewiesen zu erachten, dass im Rahmen einer *zweiten Lieferkette* ein in diesem Werk hergestelltes Produkt am 6. September 2013 abtransportiert und dieses teilweise im Rahmen der Einfuhr vom 10. September 2013 in die Schweiz gebracht wurde.

Nach Auffassung der Vorinstanz waren die beiden Lieferketten dergestalt miteinander verknüpft, dass zumindest ein Teil des von der V.\_\_\_\_\_ bezogenen rohen Rapsöls in die Herstellung des über die zweite Lieferkette in die Schweiz gebrachten Produktes miteingeflossen ist. Nach ihrer Darstellung ist eine solche Verknüpfung erstellt, weil zum einen die Nummer des Lieferscheines in der Liste der Wareneingänge bei der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ vom 6. September 2013 identisch sei mit der Nummer des Lieferscheines des Abtransportes nach Ac.\_\_\_\_\_ und zum anderen der Abtransport ab H.\_\_\_\_\_ durch das gleiche Fahrzeug sowie aus dem gleichen Tank wie bei der Einlieferung in das dortige Werk erfolgt sei.

Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass in H.\_\_\_\_\_ die Einlieferung und die Auslieferung mit dem gleichen Fahrzeug sowie mit dem gleichen Tank erfolgten (vgl. Akten EZV, pag. B 000009, B 000027 und B 000032: Fahrzeug mit der Nummer [...] und Tank mit der Nummer [...]). Die in der Liste der Eingänge angegebene Lieferscheinnummer stimmt so dann zwar nicht vollständig, aber doch weitgehend mit der Nummer des Lieferscheines der Auslieferung ab dem Werk in H.\_\_\_\_\_ vom 6. September 2013 überein (vgl. Akten EZV, pag. B 000022: Lieferscheinnummer «[...]», sowie Akten EZV, pag. B 000027 und B 000032: Lieferscheinnummer «[...]»). Bei dieser Sachlage hat die Vorinstanz im Rahmen der Beweiswürdigung zu Recht eine *Verknüpfung der beiden Lieferketten* zum und ab dem Werk in H.\_\_\_\_\_ der hiavor erwähnten Art angenommen. Dieser Schluss rechtfertigt sich umso mehr, als die Beteiligten – wie gesehen (E. 13) – auch in anderen Fällen rohes Rapsöl enthaltende Produkte als angeblichen Biodiesel aus Altspeisefett in die Schweiz importiert haben.

**15.1.4** Auch mit ihren weiteren Vorbringen gelingt es den Beschwerdeführenden nicht, die vorinstanzliche Beweiswürdigung in Bezug auf die Einfuhr vom 10. September 2013 ernstlich in Frage zu stellen:

**15.1.4.1** Aus Sicht der Beschwerdeführenden lässt sich das erwähnte Dokument mit der Bezeichnung «RECAP Déchargement Huile Graisse» der Warenbuchhaltung der G.\_\_\_\_\_ nicht als Beleg für die von der Vorinstanz angenommene Lieferkette nach H.\_\_\_\_\_ heranziehen, weil die

darin vermerkte Anlieferung (von 25,08 bzw. 25,04 Tonnen) im Ordner «DECH. Fatty ACIDS» auf dem bei diesem Unternehmen sichergestellten USB-Stick (= Akten EZV, pag. 011069) nicht erwähnt sei (zu den übrigen Vorbringen, mit welchen die Beschwerdeführenden die Massgeblichkeit der entsprechenden Liste aus der Warenbuchhaltung bestreiten, vgl. E. 10.3). Es ist freilich nicht nachvollziehbar, weshalb die genannte Anlieferung auch im Ordner «DECH. Fatty ACIDS» auf diesem USB-Stick dokumentiert sein müsste, um auf die besagte Liste der Warenbuchhaltung abstellen zu können (nichts anderes gilt im Übrigen, soweit die Beschwerdeführenden auch in Bezug auf die anschliessend näher zu beurteilenden Einfuhren geltend machen, in der Liste der Wareneingänge [bzw. der Liste «RECAP déchargement»] vermerkte Anlieferungen in H.\_\_\_\_\_ [in den Jahren 2013 und 2015] könnten mangels korrespondierender Verzeichnung im erwähnten Ordner auf dem USB-Stick der G.\_\_\_\_\_ nicht als erstellt erachtet werden).

**15.1.4.2** Die Beschwerdeführenden machen geltend, es passe nicht zu den von der Vorinstanz angenommenen Lieferketten bzw. sei «unlogisch», dass die Beschwerdeführerin für dieselbe Ware sowohl von der P.\_\_\_\_\_ als auch von der J.\_\_\_\_\_ GmbH (K.\_\_\_\_\_) Rechnungen erhalten habe. Es ist aber weder hinreichend substantiiert noch aus den Akten ersichtlich, dass die letzteren beiden Gesellschaften der Beschwerdeführerin für das gleiche Produkt bzw. für die gleiche Lieferung mehrere Rechnungen gestellt haben. Die von der Vorinstanz angenommenen Lieferketten werden insbesondere nicht etwa dadurch hinfällig, dass eine Rechnung der P.\_\_\_\_\_ an die Beschwerdeführerin betreffend eine angeblich am 5. September 2013 erfolgte Lieferung von 25,04 Tonnen «Raps-Altspeiseöl» nach Ad.\_\_\_\_\_ mit dem Werk der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ als letzten Bestimmungsort und zugleich die erwähnte Rechnung der J.\_\_\_\_\_ GmbH vom 10. September 2013 an die Beschwerdeführerin betreffend 20'100 Liter Biodiesel bzw. «Altspeisefett/Tierfett» vorliegen (Akten EZV, pag. B 000010 und B 000044). Zum einen erscheint es angesichts der verhältnismässig geringen Distanz zwischen Ad.\_\_\_\_\_ und Ac.\_\_\_\_\_ ohne Weiteres als denkbar, dass die erstgenannte Rechnung eine Lieferung betraf, die zu der von der Vorinstanz als erstellt erachteten ersten Lieferkette nach H.\_\_\_\_\_ zählte. Zum anderen ist es durchaus möglich und widerspräche es nicht der von den Beschwerdeführenden ins Feld geführten wirtschaftlichen Logik, wenn die Beschwerdeführerin gegebenenfalls sowohl die Rohstofflieferung nach H.\_\_\_\_\_ als auch die spätere Lieferung des dort hergestellten Produktes in die Schweiz veranlasste und für die jeweiligen Stoffe je eine Rechnung erhielt.

**15.1.4.3** Nicht überzeugend erscheint auch das Vorbringen, die Schlüsse der Vorinstanz seien unhaltbar und widersprüchlich, weil sich bei den für die Beweisführung der Zollverwaltung angehäuften Dokumenten sowohl eine «Rechnung C. \_\_\_\_\_ an E. \_\_\_\_\_ AG' vom 03.09.2013» als auch eine «Rechnung I. \_\_\_\_\_ Nr. [...] an C. \_\_\_\_\_ v. 10.09.2013» befänden (vgl. S. 10 der Beschwerden). Soweit ersichtlich hat die Beschwerdeführerin der E. \_\_\_\_\_ AG entsprechend einer Rechnung vom 3. September 2013 den am 6. September 2013 nach H. \_\_\_\_\_ gebrachten Rohstoff verkauft und hat die E. \_\_\_\_\_ AG der Beschwerdeführerin später gemäss Rechnung vom 10. September 2013 eine Menge eines Produktes, welches der Menge des an diesem Tag in die Schweiz eingeführten Produktes entspricht, mit «Lieferkondition» ab dem Werk in H. \_\_\_\_\_ verkauft (vgl. Akten EZV, pag. B 000011, B 000040 und B 000043. Die letztgenannte Rechnung wurde in der Belegliste der Zollverwaltung fälschlicherweise als «Rechnung I. \_\_\_\_\_ Nr. [...] an C. \_\_\_\_\_ v. 10.09.2013» [vgl. Akten EZV, pag. B 000001], d.h. als Rechnung der I. \_\_\_\_\_ AG und nicht als solche der E. \_\_\_\_\_ AG bezeichnet). Da in H. \_\_\_\_\_ eine Verarbeitung des angelieferten Rohstoffes erfolgte, steht die Annahme der von der Vorinstanz erwähnten beiden Lieferketten nicht im Widerspruch zu diesen Kauftransaktionen.

Fragen liesse sich allenfalls, weshalb das in H. \_\_\_\_\_ hergestellte Produkt gemäss zwei separaten Rechnungen sowohl von der J. \_\_\_\_\_ GmbH als auch von der E. \_\_\_\_\_ AG an die Beschwerdeführerin verkauft worden sein soll (Rechnung vom 10. September 2013, Akten EZV, pag. B 000044; Rechnung vom 10. September 2013, Akten EZV, pag. B 000040). Angesichts der Verflechtung der Beteiligten – die J. \_\_\_\_\_ GmbH zählt zur B. \_\_\_\_\_ Unternehmensgruppe und der Beschwerdeführer hat zumindest teilweise auf Rechnung der E. \_\_\_\_\_ AG Rohstoffe organisiert sowie beschafft (vgl. Akten EZV, pag. 012987 und 012990) – kann aus dem Fehlen einer plausiblen Erklärung für diese doppelte Rechnungsstellung sowie unter Berufung auf die wirtschaftliche Vernunft oder «Logik» aber nichts zugunsten der Beschwerdeführenden abgeleitet werden.

**15.1.5** Die Beschwerdeführenden machen auch geltend, nach einem aktenskundigen Beleg habe das in H. \_\_\_\_\_ aufgeladene Produkt eine Kältefestigkeit von 4° C gehabt. Dies schliesse es aus, dass diesem Produkt rohes Rapsöl beigemischt worden sei. Denn mit der Beigabe von rohem Rapsöl (oder Rapsölkomponenten) sinke die Kältefestigkeit von Biodiesel zwangsläufig auf unter -5° C.

Das von den Beschwerdeführenden angesprochene Dokument, das einen «TLF-Wert» von 4° C ausweist, enthält zwar die gleiche Liefernummer («[...]») wie die hier interessierende, am 6. September 2013 in H.\_\_\_\_\_ abgefertigte Sendung. Auch ist dieses Datum als Datum der Abfertigung vermerkt (vgl. Akten EZV, pag. B 000031). Da aber als Datum der Erfassung des Produktes der 3. September 2013 angegeben ist, muss davon ausgegangen werden, dass sich der «TLF-Wert» von 4° C nicht auf das Produkt bezieht, das H.\_\_\_\_\_ am 6. September 2013 mit dem Bestimmungsort Ac.\_\_\_\_\_ verliess. Stattdessen dürfte es sich um einen Rohstoff handeln, der einen Teil dieses Produktes bildete und dem in der Folge ein Teil des Rapsöles, das am 6. September 2013 in H.\_\_\_\_\_ angeliefert wurde, hinzugefügt wurde. Aus diesem Grund lässt sich aus dem fraglichen Dokument von vornherein nichts zugunsten der Beschwerdeführenden ableiten und erübrigen sich Weiterungen zur beantragten Einholung einer Expertise.

## 15.2

**15.2.1** Nach Auffassung der Vorinstanz ist auch bei einer am 24. September 2013 erfolgten Einfuhr davon auszugehen, dass ein rohes Rapsöl enthaltendes Produkt fälschlicherweise als Biodiesel deklariert und damit zu Unrecht die fragliche Steuerbefreiung beansprucht worden ist.

Eine Nachprüfung der in diesem Kontext von der Vorinstanz vorgelegten Dokumente durch das Bundesverwaltungsgericht hat ergeben, dass auch dieser Einfuhr vergleichbare Lieferketten zugrunde liegen, wie sie die OZD bei der Einfuhr vom 10. September 2013 angenommen hat. So steht auch bei dieser Einfuhr zunächst ein Einkauf rohen Rapsöls bei der V.\_\_\_\_\_ (Ölmühle in Deutschland), mit einer Lieferung an die P.\_\_\_\_\_ bzw. ins Tanklager «Y.\_\_\_\_\_» (25,78 Tonnen; vgl. Akten EZV, pag. B 000061 ff.), und ein am 4. September 2013 beendeter Weitertransport unter der (unrichtigen) Neubezeichnung als «Raps-Altsp.-Öl» bzw. «UCO 3 %» nach H.\_\_\_\_\_ (erste Lieferkette; Akten EZV, pag. B 000064; vgl. auch Akten EZV, pag. B 000065 ff.). Zum anderen steht die Einfuhr vom 24. September 2013 nach den vorhandenen Unterlagen in Zusammenhang mit einem am 19. September 2013 erfolgten Ausgang von 31'119 Litern bzw. 27,5 Tonnen «Esters Methylique» beim Werk in H.\_\_\_\_\_ und einer entsprechenden Lieferung unter Angabe der Beschwerdeführerin als Kundin, und zwar mit «Zwischenlagerung» bei der J.\_\_\_\_\_ GmbH (Teil der zweiten Lieferkette; Akten EZV, pag. B 000083). Soweit ersichtlich wurden von den genannten 31'119 Litern insgesamt 31'100 Liter bzw. 27,461 Tonnen in der

Folge in die Schweiz importiert (übriger Teil der zweiten Lieferkette; Akten EZV, pag. 000084 ff.).

Es verhält sich bei der hier in Frage stehenden Einfuhr – anders als bei derjenigen vom 10. September 2013 – zwar nicht so, dass aufgrund weitgehend identischer Liefernummern und der Benutzung der gleichen Fahrzeuge sowie Tanks auf eine Verknüpfung der Lieferketten von der Ölmühle in Deutschland nach H.\_\_\_\_\_ und von dort bzw. Frankreich in die Schweiz geschlossen werden könnte. Indessen weist die Vorinstanz zu Recht darauf hin, dass eine Verknüpfung der Lieferketten dennoch bejaht werden muss, und zwar insbesondere aufgrund des Umstandes, dass die P.\_\_\_\_\_ dem Beschwerdeführer auf dessen Wunsch am 6. Oktober 2013 per E-Mail eine an die Beschwerdeführerin adressierte Rechnung betreffend das (angebliche) Altspeiseöl im Umfang der (nach H.\_\_\_\_\_ gelieferten) identischen Menge von 25,78 Tonnen, damals rohen Rapsöls, sandte (vgl. Akten EZV, pag. B 000113 ff.). Für die Annahme einer entsprechenden Verknüpfung spricht auch, dass sich in der Warenbuchhaltung der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ beim Eintrag zur am 4. September 2013 erfolgten Anlieferung dieser Menge nebst der P.\_\_\_\_\_ der Vermerk «Voir A.\_\_\_\_\_» mit den Initialen des Beschwerdeführers findet (Akten EZV, pag. B 000079).

**15.2.2** Auch in Bezug auf die Einfuhr vom 24. September 2013 vermögen die Beschwerdeführenden keine ernsthaften Zweifel an der Annahme der OZD zu wecken, dass von der V.\_\_\_\_\_ stammendes rohes Rapsöl in H.\_\_\_\_\_ Eingang in das später in die Schweiz eingeführte Produkt fand:

**15.2.2.1** Die Beschwerdeführenden bringen vor, es bestünde bei Annahme der von der Vorinstanz unterstellten Lieferketten eine nicht erklärbare Diskrepanz zwischen der in H.\_\_\_\_\_ abgeladenen Menge von 25,78 Tonnen und der von dort ausgelieferten Menge von 27,779 Tonnen.

Es ist jedoch für die Annahme einer Verknüpfung der Lieferketten nach und von H.\_\_\_\_\_ nicht erforderlich, dass die angelieferte Menge und die ausgelieferte Menge identisch sind. Massgebend ist einzig, dass vorliegend genügend Anhaltspunkte für die Annahme bestehen, dass zumindest ein Teil des angelieferten rohen Rapsöls in das später in die Schweiz eingeführte Produkt mit eingeflossen ist.

**15.2.2.2** Auch der von den Beschwerdeführenden geltend gemachte Umstand, dass sowohl eine Rechnung der Beschwerdeführerin an die

E.\_\_\_\_\_ AG vom 3. September 2013, eine solche der J.\_\_\_\_\_ GmbH an die Beschwerdeführerin vom 24. September 2013 und eine weitere Rechnung der E.\_\_\_\_\_ AG an die J.\_\_\_\_\_ GmbH vom 30. September 2013 vorliegen (vgl. Akten EZV, pag. B 000069, B 000085 und B 000099), schliesst die Schlussfolgerungen der Vorinstanz nicht aus. Denn bezeichnenderweise haben die Beschwerdeführenden gestützt auf die von ihnen zum Teil selbst vorgelegten Rechnungen keinen plausibleren als den von der Vorinstanz angenommenen Warenfluss dargelegt.

**15.2.2.3** Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden kann sodann auch nicht etwa aus den zwei aktenkundigen Schreiben der G.\_\_\_\_\_ vom 17. Mai 2013, wonach Auslieferungen ab dem Werk in H.\_\_\_\_\_ jeweils mittels den Versandtanks [...] bis [...] erfolgten, abgeleitet werden, dass vorliegend keine Auslieferung stattgefunden hat. Denn es ist aufgrund der Auflistung in der Warenbuchhaltung der G.\_\_\_\_\_ und aufgrund eines Lieferscheines vom 17. September 2013 belegt, dass eine Auslieferung ab H.\_\_\_\_\_ mittels des Tanks [...] erfolgte (vgl. Akten EZV, pag. 000083 und 000090). Dies hat die Vorinstanz zutreffend festgestellt.

### 15.3

**15.3.1** Was eine Einfuhr vom 21. Oktober 2013 betrifft, geht die OZD ebenfalls davon aus, dass aus einer Ölmühle stammendes rohes Rapsöl in die importierte Ware mit eingeflossen ist. Ihrer Ansicht nach wurde eine Menge von 35'057 Litern eines rohes Rapsöl enthaltenden Produktes am 18. Oktober 2013 in H.\_\_\_\_\_ abgefertigt und wurde ein Teil davon später in die Schweiz importiert. Das im Produkt enthaltene rohe Rapsöl war nach Darstellung der OZD unter der falschen Bezeichnung «UCO» oder «UCO 3 %» in der Warenbuchhaltung der G.\_\_\_\_\_ aufgeführt und zuvor aufgrund ebenso unrichtiger Bezeichnung bei der P.\_\_\_\_\_ als «Rapsaltspeiseöl» nach H.\_\_\_\_\_ geliefert worden.

Die genannten Sachverhaltsannahmen der OZD werden durch die von der Zollverwaltung erstellte Belegliste und die darin aufgeführten Belege gestützt (vgl. Akten EZV, pag. B 000116 ff.). Da es sich in tatsächlicher Hinsicht ähnlich wie bei den hiavor erwähnten Lieferketten verhält, wird auf diese Belege im Folgenden nur insoweit im Einzelnen eingegangen, als dies im Rahmen der Würdigung der wesentlichen Vorbringen der Beschwerdeführenden als notwendig erscheint.

**15.3.2** Die Beschwerdeführenden führen aus, die von der OZD angeführten Belege würden uneinheitliche oder widersprüchliche, jedenfalls nicht

mit den Folgerungen der Vorinstanz zu vereinbarende Mengenangaben und Bezeichnungen der Rohstoffe enthalten.

Wie bei den hiervor erwähnten Einfuhren (E. 15.1 f.) ist nicht genügend substantiiert dargetan, dass die vorliegenden Unterschiede bezüglich der Mengen beim Verkauf von Rohstoff durch die Ölmühle und bei der Einfuhr in die Schweiz der Beweiswürdigung der Vorinstanz die Grundlage entziehen würden. Denn auch hier ist einzig entscheidend, dass es unabhängig vom Unterschied zwischen der nach Auffassung der Vorinstanz nach H.\_\_\_\_\_ gelieferten und der von dort in die Schweiz transportierten Menge ausreichende Anhaltspunkte für die Überzeugung gibt, dass das Importprodukt zumindest teilweise rohes Rapsöl enthielt (was im Übrigen die geringfügigen Unterschiede zwischen den in den Belegen verzeichneten Gewichtsangaben der Lieferungen an die P.\_\_\_\_\_ und die G.\_\_\_\_\_ [25,5 Tonnen und 25,48 Tonnen] angeht, stellen diese die von der OZD angenommenen Lieferketten gleichermassen nicht in Frage).

Sodann kann einmal mehr nicht unbesehen auf die von den Beteiligten verwendeten Bezeichnungen abgestellt werden, da aufgrund der Aktenlage davon auszugehen ist, dass rohes, später nach H.\_\_\_\_\_ geliefertes und einen Rohstoff des in die Schweiz importierten Produktes bildendes Rapsöl in der Buchhaltung der P.\_\_\_\_\_ in «Rapsaltspeiseöl» umbenannt wurde (vgl. Akten EZV, pag. B 000128 f.). Weder diese Umbenennung noch die gestützt darauf verwendeten Bezeichnungen (wie «Altspeisefett» oder «UCO 3 %») lassen sich unter den gegebenen Umständen als aussagekräftig für die tatsächliche Beschaffenheit der Ware erachten. Folglich kann aus allfälligen als widersprüchlich erscheinenden Bezeichnungen in den von der Zollverwaltung zusammengestellten Belegen nichts zugunsten der Beschwerdeführenden abgeleitet werden.

**15.3.3** Auch das Vorbringen der Beschwerdeführenden, die Daten des «Warenausgangs H.\_\_\_\_\_ 18.10.13» und der «Verzollung am 21.10.13» seien «widersprüchlich», weil ein Tanklaster «für diese Strecke» nicht drei Tage benötige (S. 14 der Beschwerden), verfängt nicht. Denn aus den Akten ergibt sich, dass die aus H.\_\_\_\_\_ stammende Sendung zunächst am 19. Oktober 2013 bei der J.\_\_\_\_\_ GmbH in K.\_\_\_\_\_ abgeladen wurde (Akten EZV, pag. B 000155). Bezeichnenderweise wurden dort erst zwei Tage später, am 21. Oktober 2013, 20'000 Liter für den an diesem Tag erfolgten Import in die Schweiz aufgeladen (vgl. Akten EZV, pag. B 000162).

Infolge der zwischenzeitlichen Lagerung in K.\_\_\_\_\_ von vornherein unbegründet ist auch das Vorbringen der Beschwerdeführenden, der Transport könne gar nicht so lange gedauert haben wie von der Vorinstanz angenommen, nämlich vom Warenausgang in H.\_\_\_\_\_ am 18. Oktober 2013 bis zur Einfuhr am 21. Oktober 2013. Jedenfalls stellen die Ausführungen der Beschwerdeführenden zur Transportdauer die Schlussfolgerungen der Vorinstanz nicht ernstlich in Frage (dies gilt auch hinsichtlich des Vorbringens, angesichts des harten Konkurrenzkampfes im Transportgeschäft sei es nicht nachvollziehbar, weshalb ein Transport über ca. 900 km vom Tanklager in Y.\_\_\_\_\_ bis H.\_\_\_\_\_ eine Fahrzeit von zwei Werktagen in Anspruch genommen haben soll. Die Annahmen der Vorinstanz lassen sich schon deshalb aufrechterhalten, weil es ohne Weiteres – selbst bei Berücksichtigung des behaupteten [aber nicht näher substantiierten] Konkurrenzkampfes in der Transportbranche – nicht als ausgeschlossen erscheint, dass für diese Strecke mehr als ein Werktag benötigt wurde, und sich in den vorliegenden Akten [soweit ersichtlich] keine Angaben zu den genauen Uhrzeiten der Abfahrt in Y.\_\_\_\_\_ und der Ankunft in H.\_\_\_\_\_ finden).

Die Verwendung unterschiedlicher Tankauflieger für die einzelnen Transporte im Rahmen der beiden von der Vorinstanz angenommenen Lieferketten, insbesondere die Verwendung unterschiedlicher Tankauflieger für den Transport nach K.\_\_\_\_\_ und letztlich den Import in die Schweiz (vgl. Beschwerdebeilage D), lässt sodann die Beweiswürdigung der OZD ebenfalls nicht als unrichtig erscheinen.

**15.3.4** Nicht anders als bei den hiavor genannten Einfuhren machen die Beschwerdeführenden auch bei der Einfuhr vom 21. Oktober 2013 geltend, die aktenskundigen Rechnungen würden dem Lauf der Ware widersprechen. Die Vorinstanz hat freilich in den Vernehmlassungen schlüssig aufgezeigt, dass die vorliegenden Rechnungen dem von den Beteiligten selbst gewählten Vorgehen entsprechen. Zudem vermochten die Beschwerdeführenden gestützt auf diese Rechnungen auch hier keinen plausibleren als den von der OZD unter Heranziehung weiterer Dokumente angenommenen Warenfluss darzulegen.

**15.3.5** Die Beschwerdeführenden kritisieren auch die Ausführungen in den angefochtenen Beschwerdeentscheiden, wonach der fragliche Warenausgang beim Werk in H.\_\_\_\_\_ ausschliesslich Eingängen zugeordnet werden könne, bei welchen die P.\_\_\_\_\_ als Lieferantin vermerkt sei und eine Verbindung zu Anlieferungen von rohem Rapsöl bestehe.

In den Vernehmlassungen erklärte die Vorinstanz dazu, die Einträge in der Warenbuchhaltung der G.\_\_\_\_\_ mit den Bezeichnungen «UCO 3 %», «A.\_\_\_\_\_» und «P.\_\_\_\_\_» (Akten EZV, pag. B 000145) liessen sich mit Anlieferungen an die G.\_\_\_\_\_ in Verbindung bringen, indem beispielsweise die Anlieferung in H.\_\_\_\_\_ von 27 Tonnen am 7. Oktober 2013 zu den Einträgen in der Warenbuchhaltung der liefernden P.\_\_\_\_\_ vom 4. Oktober 2013 (27,02 Tonnen Rapsöl DIN gemäss Akten EZV, pag. B 000128 [Liste der Wareneingänge der P.\_\_\_\_\_]) sowie die Anlieferung in H.\_\_\_\_\_ von 25,62 Tonnen vom 9. Oktober 2013 zum Eintrag in der Warenbuchhaltung der liefernden P.\_\_\_\_\_ vom 8. Oktober 2013 (25,62 Tonnen Rapsöl DIN gemäss Akten EZV, pag. B 000128 [Liste der Wareneingänge der P.\_\_\_\_\_]) passe. Diese Ausführungen finden in den angeführten Aktenstücken eine Stütze und sind nachvollziehbar.

Zwar erscheint der in diesem Zusammenhang gemachte Hinweis der Beschwerdeführenden, auf der Belegliste der Vorinstanz (Akten EZV, pag. B 000116) sei nur von einem spezifischen Ausgang in der Warenbuchhaltung der P.\_\_\_\_\_ die Rede, als zutreffend. Daraus und aus dem Umstand, dass in der aktenkundigen Warenbuchhaltung der P.\_\_\_\_\_ nur ein Warenausgang vermerkt ist (Akten EZV, pag. B 000129), lässt sich aber nicht ableiten, dass der von der Vorinstanz hergestellte Zusammenhang zwischen den Wareneingängen in der Buchhaltung der P.\_\_\_\_\_ und der Warenbuchhaltung der G.\_\_\_\_\_ nicht zu Ungunsten der Beschwerdeführenden berücksichtigt werden kann.

**15.3.6** Die Beschwerdeführenden rügen, die Beweismwürdigung der OZD sei willkürlich, weil die Kältefestigkeit bei einer Beimischung von rohem Rapsöl oder Bestandteilen von rohem Rapsöl zwingend auf -5° C oder eine tiefere Temperatur sinke (dies also unabhängig von der beigefügten Menge). Indessen ist nicht hinreichend substantiiert, dass der aktenkundige «TLF-Wert» bzw. CFPP-Wert des später in die Schweiz eingeführten Produktes von 6° C (Akten EZV, pag. B 000159) bei Annahme einer solchen Beimischung tatsächlich undenkbar ist. Denn es ist davon auszugehen, dass bei einer Beimischung von relativ kleinen Mengen rohen Rapsöls eine entsprechend kleine Veränderung der Kältefestigkeit eintritt. Das Gericht hält es insbesondere für ausgeschlossen, dass unabhängig von der beigefügten (relativen) Menge rohen Rapsöls zwingend ein «TLF-Wert» bzw. CFPP-Wert von -5° C oder weniger resultiert. Würde es sich tatsächlich so verhalten, würde dies – wollte man die Argumentationsweise der Beschwerdeführenden zu Ende führen – nämlich in extremis beispielsweise bedeuten, dass das Beifügen von rohem Rapsöl bereits im blossen

Umfang des Fassungsvermögens einer Pipette zu einem vollen Tank eines Zisternenwagens mit aus Altspesiefetten hergestelltem Biodiesel die Kältefestigkeit dieses Diesels zwingend auf -5° C oder gar eine niedrigere Temperatur senken würde.

Im Übrigen machen die Beschwerdeführenden im Zusammenhang mit anderen Einfuhren sinngemäss gerade selbst geltend, dass der Grad der Veränderung der Kältefestigkeit von Biodiesel bei Beifügung von rohem Rapsöl vom Anteil der Menge rohen Rapsöls an der Gesamtmenge abhängt (vgl. dazu hinten E. 15.7.2 Abs. 2), was sich insbesondere auch mit den Modellen RATHBAUERS deckt (vorn E. 13.2.1). Es ist deshalb ohne Weiteres davon auszugehen, dass die hier gezogenen Schlüsse selbst bei einer Einholung der Expertise zum Kälteverhalten der hier interessierenden Stoffe nicht umgestossen würden. Aus diesem Grund ist in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 9.4) auf die auch im Kontext der Einfuhr vom 21. Oktober 2013 beantragte Einholung einer entsprechenden Expertise zu verzichten und ist die erwähnte Rüge der Beschwerdeführenden unbegründet.

#### 15.4

**15.4.1** In Bezug auf eine am 12. November 2013 erfolgte Einfuhr in die Schweiz nimmt die OZD an, dass als Ausgangspunkt fünf Einkäufe von rohem Rapsöl als Grundmaterial bzw. fünf Ketten von Lieferungen rohen Rapsöls nach H.\_\_\_\_\_ in Frage kommen. Im Einzelnen nennt die OZD fünf Einkäufe rohen Rapsöls im Umfang von 24,68 Tonnen, 28,28 Tonnen, 28,5 Tonnen, 28,98 Tonnen und 26,22 Tonnen bei unterschiedlichen Lieferanten (N.\_\_\_\_\_, «Af.\_\_\_\_\_» [recte: Ae.\_\_\_\_\_ GmbH] und V.\_\_\_\_\_), welche Ausgangspunkt für die Herstellung des am 12. November 2013 importierten Produktes bilden können. Die OZD erachtet es als erstellt, dass rohes Rapsöl aus einem dieser fünf Einkäufe nach H.\_\_\_\_\_ gelangt ist, und zwar jeweils – ähnlich wie bei den bereits erwähnten Importen – insbesondere über die P.\_\_\_\_\_ als Zwischenhändlerin. Die Vorinstanz geht ferner davon aus, dass das entsprechende Rapsöl alsdann in das am 12. November 2013 in die Schweiz importierte Produkt eingeflossen ist.

Die Beschwerdeführenden bestreiten zunächst, dass die seitens der Zollverwaltung als Belege für die von ihr angenommenen fünf Lieferketten nach H.\_\_\_\_\_ zusammengestellten Unterlagen eine Verwendung von rohem Rapsöl nachweisen. Sie machen geltend, bei zwei der fünf Varianten finde sich kein Beleg einer Ölmühle und bei zwei weiteren Varianten

würden die Belege Rechnungen eines Unternehmens (bzw. der «Af.\_\_\_\_\_») enthalten, welche kein rohes Rapsöl im Sortiment habe.

Diese Argumente der Beschwerdeführenden lassen – wie im Folgenden ersichtlich wird – keine ernstlichen Zweifel am Schluss der OZD aufkommen, dass rohes Rapsöl entsprechend einer der erwähnten fünf Varianten als Grundmaterial in das am 12. November 2013 in die Schweiz eingeführte Produkt mit eingeflossen ist.

Es liegen zu jeder der fünf Lieferketten nach H.\_\_\_\_\_ zahlreiche Belege vor, welche den Bezug von rohem Rapsöl durch die P.\_\_\_\_\_ nachweisen. Das rohe Rapsöl wurde dabei – wie bei den bereits erwähnten Importen – ins Tanklager der P.\_\_\_\_\_ in «Y.\_\_\_\_\_» gebracht (vgl. Akten OZD, pag. B 000183, und die dort angeführten Belege). Der Umstand, dass nicht bei allen Varianten Belege einer Ölmühle vorhanden sind, spielt unter diesen Umständen keine Rolle. Das bezogene rohe Rapsöl wurde in der Buchhaltung der P.\_\_\_\_\_ unter den Bezeichnungen «Rapsöl DIN» oder «Raps-Altsp.-Öl» geführt (vgl. etwa Akten EZV, pag. B 000197 und B 000224 f.), wobei (auch) hier wiederum auffällt, dass die zunächst unter der Bezeichnung «Rapsöl DIN» verzeichnete Ware spätestens bei der (Weiter-)Abfertigung mit Bestimmungsort H.\_\_\_\_\_ in «Raps-Altsp.-Öl» umbenannt wurde.

Die Behauptung der Beschwerdeführenden, die «Af.\_\_\_\_\_» (recte: Ae.\_\_\_\_\_ GmbH) führe kein rohes Rapsöl in ihrem Sortiment, ist nicht zutreffend: Zum einen bezieht sich die als Beleg für diese Behauptung angeführte Website (www.[...] [zuletzt eingesehen am 7. Mai 2019]) nur auf das Angebot in einer einzigen, sich in Mx.\_\_\_\_\_ befindenden Niederlassung dieser Gesellschaft (nämlich den «Af.\_\_\_\_\_ [...]»), die am Abschluss der hier interessierenden Verträge nicht beteiligt war (vgl. Akten EZV, pag. B 000217 und B 000243: Vertragsabschlüsse durch die «Zentrale» der Ae.\_\_\_\_\_ GmbH). Zum anderen ist aufgrund der in der Vernehmlassung erwähnten Homepage des Unternehmens erstellt, dass dieses Unternehmen namentlich Diesel, Pflanzenöle, Biodiesel und Heizöl im Sortiment hat (vgl. www.[...] [zuletzt eingesehen am 7. Mai 2019]). Schliesslich ist die Ae.\_\_\_\_\_ GmbH mit der Ag.\_\_\_\_\_ GmbH eng verknüpft, indem sie fast [...] % der Anteile an der Ag.\_\_\_\_\_ GmbH hält und der Geschäftsführer der letzteren Gesellschaft zugleich Handlungsbevollmächtigter sowie Leiter des Einkaufes der Ae.\_\_\_\_\_ GmbH ist (vgl. Akten EZV, pag. 007415 f.). Aufgrund dieser engen Verknüpfung muss davon ausgegangen werden, dass die Ae.\_\_\_\_\_ GmbH rohes Rapsöl beziehen

konnte, sie solche Bezüge tätigte und das Rapsöl später an die P.\_\_\_\_\_ gelangte.

**15.4.2** Die Beschwerdeführenden machen auch geltend, die DIN-Norm 51605, die in den von der Zollverwaltung angeführten Belegen genannt sei (nämlich mit dem Passus «Rapsöl DIN V 51605 sonst. Verw.» [vgl. zum Beispiel Akten EZV, pag. B 000217 und B 000243]), werde statt für Rohstoffe, aus welchen Biodiesel für den Strassenverkehr hergestellt werde, für Rapsöl verwendet, das direkt als Treibstoff in dafür geeigneten Dieselmotoren zum Einsatz komme. Diesbezüglich ist auf die zu dieser DIN-Norm im Zusammenhang mit der Einfuhr vom 10. September 2013 gemachten Ausführungen zu verweisen (vgl. E. 15.2.1). Auch bei der hier interessierenden Einfuhr vom 12. November 2013 ist mit Blick auf die vorhandenen Belege unabhängig von dieser teilweise verwendeten DIN-Norm davon auszugehen, dass in der von der Vorinstanz angenommenen Weise rohes Rapsöl nach H.\_\_\_\_\_ geliefert wurde und dieses später mindestens teilweise in dem in die Schweiz eingeführten Produkt enthalten war. Wie beim Import vom 10. September 2013 kann in antizipierter Beweiswürdigung auf die beantragte Einholung einer Expertise zur Bedeutung dieser DIN-Norm verzichtet werden.

Aus den von den Beteiligten verwendeten uneinheitlichen Warenbezeichnungen kann im Übrigen – wie bei der Einfuhr vom 21. Oktober 2013 (vgl. E. 15.3.2) – nichts zugunsten der Beschwerdeführenden abgeleitet werden, da aufgrund der vorliegenden Belege hinreichend belegt ist, dass (wenn auch zum Teil unter falscher Bezeichnung) rohes Rapsöl im Spiel war.

**15.4.3** Auch die weiteren Vorbringen, mit welchen die Beschwerdeführenden die Beweiswürdigung der Vorinstanz in Frage zu stellen suchen, erscheinen nicht als stichhaltig. Namentlich trifft ihre Behauptung nicht zu, einzelne der von der OZD in den angefochtenen Beschwerdeentscheiden genannten Dokumente (nämlich die Warenbuchhaltung der G.\_\_\_\_\_ und ein Lieferschein vom 12. November 2013) seien inexistent oder in der von der Zollverwaltung erstellten Belegliste nicht genannt (vgl. Akten EZV, B 000185, B 000308 ff. und B 000323). Auch lässt sich der Vorinstanz nicht unterstellen, sie habe rein «ergebnisbezogen» argumentiert, indem sie in den angefochtenen Beschwerdeentscheiden ausgeführt habe, die Uhrzeit eines Wägescheins der G.\_\_\_\_\_ vom 12. November 2013 in den Unterlagen der J.\_\_\_\_\_ GmbH (11:17 Uhr; vgl. Akten EZV, pag. B 000322) könne angesichts des Zeitpunktes der Einfuhr (13:06 Uhr) nicht zutreffen.

Allein die Zeitangabe in diesem Wägeschein vermag die Annahme, dass es sich beim am 12. November 2013 eingeführten Produkt um einen Teil der Ware handelte, das gleichentags in H.\_\_\_\_\_ abgefertigt worden war, nämlich nicht zu entkräften. Dies gilt umso mehr, als keine konkreten Hinweise dafür bestehen, dass das in die Schweiz importierte Produkt einer bestimmten anderen (als der von der Vorinstanz genannten Lieferung ab H.\_\_\_\_\_) zuzuordnen sein könnte.

Aus den gleichen Gründen wie bei der Einfuhr vom 24. September 2013 lässt sich im Übrigen aus dem Umstand, dass nach Darstellung der Beschwerdeführenden sowohl die P.\_\_\_\_\_ als auch die J.\_\_\_\_\_ GmbH Rechnungen an die Beschwerdeführerin ausgestellt haben sollen, die Beschwerdeführerin ihrerseits an die E.\_\_\_\_\_ AG fakturiert und letztere wiederum an die J.\_\_\_\_\_ GmbH Rechnung gestellt haben soll, nicht auf einen sachlogischen Widerspruch zwischen dem von der OZD angenommenen Warenfluss und den Fakturen schliessen (vgl. E. 15.2.2.2).

## **15.5**

**15.5.1** Was ferner zwei Einfuhren vom 30. Januar 2015 bzw. 2. Februar 2015 betrifft, geht die Vorinstanz ebenfalls davon aus, dass über die P.\_\_\_\_\_ nach H.\_\_\_\_\_ gebrachtes rohes Rapsöl in das jeweils importierte Produkt eingeflossen ist. Die angenommenen Lieferketten (für jede Einfuhr bestehend aus zwei alternativen Lieferketten in Bezug auf die Anlieferung nach H.\_\_\_\_\_ und einer Lieferkette von dort in die Schweiz) sowie deren Verknüpfung wurden dabei in den angefochtenen Beschwerdeentscheiden ausführlich dargelegt und ergeben sich aus den vorliegenden Akten (vgl. Akten EZV, pag. B 001481 ff. und B 001545 ff.). Daran können die Vorbringen der Beschwerdeführenden – wie im Folgenden ersichtlich wird – nichts ändern.

**15.5.2** Ausgangspunkt der Lieferketten bildet vorliegend nach Auffassung der OZD eine Lieferung der Ag.\_\_\_\_\_. Die Beschwerdeführenden wenden diesbezüglich ein, nach den aktenkundigen Belegen sei ursprünglich ein Einkauf beim Unternehmen «Ah.\_\_\_\_\_» erfolgt, welches nur «Rapsölkraftstoff nach DIN 51065» anbiete. Wie eine Expertise zeigen könne, handle es sich dabei um Treibstoff für besonders ausgerüstete Fahrzeuge (statt um Rohstoff zur Herstellung von Biodiesel für Fahrzeuge im Strassenverkehr).

Damit stossen die Beschwerdeführenden von vornherein ins Leere. Denn auf dem fraglichen Beleg, einem Liefer-/Wägeschein mit der Nr. [...], ist

zwar in der Tat ein Unternehmen namens «Ah. \_\_\_\_\_ GmbH» aufgeführt, doch ist darin (nebst der P. \_\_\_\_\_ als Kundin) die Ai. \_\_\_\_\_ GmbH als Lieferantin genannt (Akten EZV, pag. B 001483). Es wird weder substantiiert geltend gemacht noch ist aus den Akten ersichtlich, dass letztere Gesellschaft kein rohes Rapsöl im Angebot führt. Hinzu kommt, dass nebst dem Liefer-/Wägeschein auch eine Rechnung und ein Frachtbrief vorliegen, welche die Lieferung von «Rapsöl» bzw. «Rapsöl – technisch 30 ppm Phosphor (Biomasse – nicht nachhaltige Ware)», das von der Ai. \_\_\_\_\_ GmbH stammt, bestätigen (Akten EZV, pag. B 001484 f.). Es ist nicht ersichtlich, dass diesem Einkauf bei der Ai. \_\_\_\_\_ GmbH ein weiterer Einkauf bei der Ah. \_\_\_\_\_ GmbH vorgelagert gewesen wäre.

Auch wenn in den letztgenannten beiden Dokumenten handschriftlich vermerkt ist, dass die fragliche Lieferung «gebrauchtes Rapsöl» bzw. «Rapsöl gebraucht, keine DIN-Ware, Code 1518») betreffe, lässt sich daraus nicht ableiten, dass es sich um Altspeiseöl gehandelt hätte. Denn es erscheint als bezeichnend, dass in der erwähnten Rechnung die ursprünglich angegebene Nummer der kombinierten Nomenklatur handschriftlich in die Nr. 1518 abgeändert wurde, steht doch diese Zolltarifnummer für

«tierische oder pflanzliche Fette und Öle und ihre Fraktionen, gekocht, oxidiert, dehydratisiert, geschwefelt, geblasen, durch Hitze im Vakuum oder in inertem Gas polymerisiert oder anders chemisch modifiziert, ausgenommen solche der Nr. 1516; nicht geniessbare Mischungen oder Zubereitungen von tierischen oder pflanzlichen Fetten oder Ölen oder von Fraktionen verschiedener Fette oder Öle dieses Kapitels, anderweit [sic!] weder genannt noch inbegriffen».

Aufgrund der gesamten Umstände ist davon auszugehen, dass diese Abänderung ähnlichen Zwecken diene wie die jeweils bei der P. \_\_\_\_\_ erfolgte Umbenennung von rohem Rapsöl in «Raps-Altsp.-Öl», nämlich letztlich der Ermöglichung der (unrechtmässigen) Inanspruchnahme der Steuerbefreiung gestützt auf die gegenüber der Beschwerdeführerin erlassenen Verfügung vom 12. August 2013.

Nach der von der Vorinstanz in der Vernehmlassung vertretenen Ansicht spricht im Übrigen auch der in der Rechnung der Ai. \_\_\_\_\_ GmbH an die P. \_\_\_\_\_ zusätzlich enthaltene Terminus «Rapsöl zu technisch unbestimmten Zwecken» (Akten EZV, pag. B 001484) dafür, dass es sich bei dem gelieferten Rohstoff in Tat und Wahrheit um rohes Rapsöl und nicht um Altspeiseöl handelte. Zwar sind die Beschwerdeführenden diesbezüglich gegenteiliger Ansicht und stützen sie sich für ihre Behauptung, dass die fragliche Lieferung kein rohes Rapsöl zum Gegenstand hatte, auch auf

den in dieser Rechnung enthaltenen Vermerk «keine Verwendung als Kraft- oder Heizstoff». Indessen vermochten die Beschwerdeführenden nicht substantiiert darzutun, dass die Umschreibung der Ware in dieser Rechnung das Vorliegen von rohem Rapsöl ausschliesst. Der erwähnte Vermerk in der Rechnung mag nämlich zwar bedeuten, dass das von der Ai.\_\_\_\_\_ GmbH gelieferte Produkt als solches ohne weitere Verarbeitung nicht als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden kann, doch schliesst dies nicht aus, dass diese Rechnung rohes Rapsöl betraf, welches in der Folge einem Kraftstoff (zur Verbesserung der Kältefestigkeit) beigemischt wurde. Überdies wird die Ansicht der Vorinstanz durch den Umstand gestützt, dass das verkaufte Produkt nach der Rechnung kein Energieerzeugnis bildet (Akten EZV, pag. B 001484), es sich also um ein Rohprodukt gehandelt haben muss (vgl. auch Akten EZV, pag. B 001496 und B 001560, wonach die Aj.\_\_\_\_\_ GmbH der Ai.\_\_\_\_\_ GmbH am 28. Januar 2015 rohes Rapsöl im Umfang von 25,2 Tonnen geliefert hat).

**15.5.3** Nichts zugunsten der Beschwerdeführenden ableiten lässt sich ferner aus dem Umstand, dass in der erwähnten Liste der Wareneingänge der G.\_\_\_\_\_ zu den beiden Eingängen vom 29. Januar 2015 in der Rubrik «Acheteur» nicht die P.\_\_\_\_\_ genannt ist (vgl. Akten EZV, pag. B 001521). Das dort zu findende Wort «Ak.\_\_\_\_\_» steht nämlich offenkundig für die Ak.\_\_\_\_\_ [...] GmbH. Da dieses Unternehmen auf dem hiavor erwähnten, die P.\_\_\_\_\_ als Empfängerin der Sendung von 25,08 Tonnen Rapsöl der Ai.\_\_\_\_\_ GmbH nennenden Frachtbrief den Empfang der Ware bestätigt hat (Akten EZV, pag. B 001485), ist zwar davon auszugehen, dass es bei beiden Sendungen nach H.\_\_\_\_\_ zwischengeschaltet war. Letzteres ändert jedoch nichts daran, dass rohes Rapsöl der P.\_\_\_\_\_ im Spiel war und im Übrigen, das heisst abgesehen von dieser für den Ausgang des Verfahrens nicht rechtserheblichen Zwischenschaltung der Ak.\_\_\_\_\_ [...] GmbH, die von der OZD rekonstruierten Lieferketten als erstellt zu erachten sind.

## **15.6**

**15.6.1** Insgesamt neun am 20., 21. und 22. Oktober 2015 erfolgte Einfuhren weisen nach Auffassung der OZD die Gemeinsamkeit auf, dass in den importierten Produkten bei der Herstellung in H.\_\_\_\_\_ rohes Rapsöl aus einem Bestand von 25,88 Tonnen dieses Rohstoffes beigemischt wurde.

Den Akten ist zu entnehmen, dass das Unternehmen Ny.\_\_\_\_\_ von der Ölmühle Al.\_\_\_\_\_ insgesamt 25,88 Tonnen Rapsöl bezog (Akten EZV, pag. B 001938), diese Menge später an die Ai.\_\_\_\_\_ GmbH weiterkauft

wurde (Akten EZV, pag. B 002090 f.) und sie schliesslich am 16. Oktober 2015 an die P.\_\_\_\_\_ veräussert wurde (Akten EZV, pag. B 002092. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden liegen keine zwei Lieferursprünge vor, sondern handelt es sich um eine, von der Ölmühle Al.\_\_\_\_\_ ausgehende Lieferkette). Bei der letztgenannten Veräusserung an die P.\_\_\_\_\_ wurde der «KN-CODE» für rohes Rüb- oder Rapsöl zu Futterzwecken angegeben (Zolltarifnummer 1514.1110; vgl. Akten EZV, pag. B 002092). Unter den Warenausgängen figuriert in der Buchhaltung der P.\_\_\_\_\_ die erwähnte Menge von 25,88 Tonnen als Lieferung vom 16. Oktober 2015 an die H.\_\_\_\_\_ (vgl. Akten EZV, pag. B 002094), nunmehr aber als Rapsöl mit der Tarif-Nummer Nr. 1518 für

«tierische oder pflanzliche Fette und Öle und ihre Fraktionen, gekocht, oxidiert, dehydratisiert, geschwefelt, geblasen, durch Hitze im Vakuum oder in inertem Gas polymerisiert oder anders chemisch modifiziert, ausgenommen solche der Nr. 1516; nicht geniessbare Mischungen oder Zubereitungen von tierischen oder pflanzlichen Fetten oder Ölen oder von Fraktionen verschiedener Fette oder Öle dieses Kapitels, anderweit [sic!] weder genannt noch inbegriffen».

Auch hier erfolgte somit – wie bei den hiavor genannten Einfuhren – bei der P.\_\_\_\_\_ spätestens im Rahmen der Weiterleitung an die G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ eine Umbenennung bzw. (unrichtige) Qualifikation des erhaltenen Rohstoffes.

**15.6.2** Die Vorinstanz ordnete den erwähnten Warenausgang bei der P.\_\_\_\_\_ einem in der Warenbuchhaltung der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ am 18. Oktober 2015 verzeichneten Eingang von 24,4 Tonnen «UCO» zu. Beim entsprechenden Eingang ist als Käufer das für den Beschwerdeführer stehende Kürzel «A.\_\_\_\_\_» notiert (vgl. Akten EZV, pag. B 002099).

Die OZD vermag freilich nicht zu erklären und es ist auch nicht aus den Akten ersichtlich, weshalb die von der P.\_\_\_\_\_ mit Bestimmungsort H.\_\_\_\_\_ versandten 25,88 Tonnen rohen Rapsöls nur im Umfang von 24,4 Tonnen hätten im Werk in H.\_\_\_\_\_ ankommen sowie dort als Wareneingang verbucht werden sollen. Der aktenkundige Frachtbrief enthält sodann keine unterschriftliche Bestätigung darüber, wann und ob die 25,88 Tonnen in H.\_\_\_\_\_ angekommen sind (vgl. Akten EZV, pag. B 002096).

Infolgedessen ist die von der OZD angenommene Lieferkette nach H.\_\_\_\_\_ nicht rechtsgenügend erstellt und damit auch keine genügende Verbindung zur zweiten Kette in die Schweiz nachgewiesen; entsprechend

kann nicht gestützt auf die zwei Lieferketten darauf geschlossen werden, dass die am 20., 21. und 22. Oktober 2015 in die Schweiz eingeführten Produkte rohes Rapsöl enthielten. Letzteres gilt trotz des Umstandes, dass die Neubezeichnung des rohen Rapsöls bei der P.\_\_\_\_\_ und – sähe man von der abweichenden Gewichtsangabe ab – der Eintrag über den Wareneingang bei der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ dafür sprechen, dass mit diesem Rohstoff in gleicher Weise verfahren wurde wie bei den hiervor genannten Fällen. Entscheidend ist hier, dass der Vorinstanz schon der Nachweis der Lieferung rohen Rapsöls nach H.\_\_\_\_\_ misslingt und damit erst recht auch keine rechtsgenügende Verbindung der von ihr angenommenen Lieferketten (nach sowie ab H.\_\_\_\_\_ ) erstellt ist.

In Bezug auf die am 20., 21. und 22. Oktober 2015 erfolgten Importe ist die Beschwerde nach dem Gesagten gutzuheissen.

## 15.7

**15.7.1** Bei drei Einfuhren vom 23. Oktober 2015 und weiteren drei Einfuhren vom 26. Oktober 2015 nimmt die OZD an, dass aus der Ölmühle Al.\_\_\_\_\_ (D) stammendes rohes Rapsöl in den importierten Produkten enthalten ist. Ihrer Ansicht nach wurde dieses rohe Rapsöl diesen Produkten im Werk der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ beigelegt, bevor die Produkte von dort in die Schweiz gelangten.

Den Akten lässt sich entnehmen, dass die Ölmühle Al.\_\_\_\_\_ eine Menge von 25,64 Tonnen eines «Teilraffinats» von «Rapsöl FEDIOL 30 ppm» an das Unternehmen Ny.\_\_\_\_\_ verkauft hat (vgl. Akten EZV, pag. B 002362), dieses Öl alsdann als «Rapsöl FEDIOL 30 ppm [...] zur unbestimmten technischen Verwendung» an die Ai.\_\_\_\_\_ GmbH und von dieser als «Rapsöl – technisch 30 ppm KN-Code 15141110» an die P.\_\_\_\_\_ weiterverkauft wurde (vgl. Akten EZV, pag. B 002363 ff.). Trotz der etwas unterschiedlichen Bezeichnungen als erstellt zu erachten ist, dass es sich dabei um rohes Rapsöl handelte.

Ein Liefer-/Wiegeschein der Ak.\_\_\_\_\_ [...] GmbH zuhanden der P.\_\_\_\_\_ vom 17. Oktober 2015 weist sodann 25,62 Tonnen «technisches Pflanzenöl» aus (Akten EZV, pag. B 002366). Da auf diesem Dokument das gleiche Fahrzeug angegeben ist wie auf der vorliegenden, an die P.\_\_\_\_\_ adressierten Rechnung der Ai.\_\_\_\_\_ GmbH vom 16. Oktober 2015 (Akten EZV, pag. B 002364), ist davon auszugehen, dass es sich bei dem im Liefer-/Wiegeschein angegebenen Öl um das aus der Ölmühle Al.\_\_\_\_\_ stammende rohe Rapsöl handelt. Nichts daran ändern kann

der Umstand, dass das im Dokument angegebene Gewicht geringfügig, nämlich um 0,02 Tonnen tiefer liegt als das zu Beginn der Lieferkette anscheinend vorhanden gewesene Gewicht von 25,64 Tonnen (aus diesem Grund lässt sich auch aus der Tatsache, dass in den weiteren von der Zollverwaltung zusammengestellten Belegen für die Lieferkette das Gewicht von 25,64 Tonnen nicht erwähnt ist, nichts zu Gunsten der Beschwerdeführenden ableiten).

Bei der P.\_\_\_\_\_ wurde das eingegangene rohe Rapsöl von 25,62 Tonnen bezeichnenderweise wiederum umbenannt bzw. umqualifiziert. In der Liste der Wareneingänge bei dieser Gesellschaft wurde nämlich für diesen Rohstoff bei einem Eintrag vom 19. Oktober 2015 die Bezeichnung «Techn. 1518» verwendet, was bedeutet, dass (fälschlicherweise) eine Zuordnung zur Tarif-Nummer Nr. 1518 erfolgte. Diese Tarif-Nummer steht – wie bereits mehrfach erwähnt – für

«tierische oder pflanzliche Fette und Öle und ihre Fraktionen, gekocht, oxidiert, dehydratisiert, geschwefelt, geblasen, durch Hitze im Vakuum oder in inertem Gas polymerisiert oder anders chemisch modifiziert, ausgenommen solche der Nr. 1516; nicht geniessbare Mischungen oder Zubereitungen von tierischen oder pflanzlichen Fetten oder Ölen oder von Fraktionen verschiedener Fette oder Öle dieses Kapitels, anderweit [sic!] weder genannt noch inbegriffen».

Als Bestimmungsort wurde beim entsprechenden Wareneingang die G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ vermerkt, als «client» ist die «E.\_\_\_\_\_ Schweiz» eingetragen (Akten EZV, pag. B 002368). Die Zolltarifnummer 1518 findet sich sodann in einem Frachtbrief der P.\_\_\_\_\_ vom 19. Oktober 2015. Danach sollen 25,62 Tonnen «Technisches Pflanzenöl, nicht nachhaltig, auch gebraucht» mit dem «CN-Code» 1518 0010 für die E.\_\_\_\_\_ AG zur G.\_\_\_\_\_ nach H.\_\_\_\_\_ gebracht werden (Akten EZV, pag. B 002370). Gemäss einem Lieferschein gleichen Datums wurde diese Ware ordnungsgemäss versendet (Akten EZV, pag. B 002371; vgl. dazu auch die Rechnung in Akten EZV, pag. B 002372).

In der Liste der Wareneingänge bei der G.\_\_\_\_\_ in H.\_\_\_\_\_ (Liste mit der Bezeichnung «RECAP déchargement») festgehalten ist eine am 21. Oktober 2015 erfolgte Lieferung von «technischem Pflanzenöl». Erwähnt ist dabei die P.\_\_\_\_\_; ferner findet sich beim entsprechenden Eintrag das für den Beschwerdeführer stehende Kürzel «A.\_\_\_\_\_». Das hiervor erwähnte Gewicht von 25,62 Tonnen ist als das bei der Beladung gemessene Gewicht angegeben (Akten EZV, pag. B 002374).

Mit Blick auf die hiervor genannten Aktenstücke ist mit der Vorinstanz als erstellt zu erachten, dass 25,62 Tonnen rohes, aus der Ölmühle Al.\_\_\_\_\_ stammendes Rapsöl am 21. Oktober 2015 nach H.\_\_\_\_\_ gelangte. Daraus kann aus den mehrfach genannten Gründen auch der Umstand nichts ändern, dass die Bezeichnungen der Ware in diesen Dokumenten nicht einheitlich sind.

Ebenso wenig in Frage gestellt wird die erwähnte Lieferkette nach H.\_\_\_\_\_ durch den Umstand, dass die vorn (in E. 15.6) erwähnte Lieferung von 25,88 Tonnen rohen Rapsöls an das Unternehmen Ny.\_\_\_\_\_ am gleichen Tag erfolgte wie die ebenfalls an dieses Unternehmen erbrachte Lieferung von 25,64 Tonnen des gleichen Stoffes. Jedenfalls ist nicht ersichtlich, weshalb dieses zeitliche Zusammenfallen der beiden unterschiedlichen Lieferungen – wie von den Beschwerdeführenden behauptet wird – unwahrscheinlich sein soll.

**15.7.2** Die Vorinstanz ist gestützt auf die weiteren aktenkundigen, von der Zollverwaltung zusammengestellten Belege zu Recht zum Schluss gelangt, dass zumindest ein Teil der 25,62 Tonnen rohen Rapsöls aus der Ölmühle Al.\_\_\_\_\_ bei der Herstellung der am 23. und 26. Oktober 2015 in die Schweiz eingeführten Produkte in H.\_\_\_\_\_ mit eingeflossen sind. Es ist nicht ersichtlich, dass die Beweiswürdigung der Vorinstanz insofern rechtsfehlerhaft ist, zumal die Beschwerdeführenden die Richtigkeit der in diesem Kontext seitens der Zollverwaltung vorgelegten Belege nicht substantiiert bestreiten:

Die Beschwerdeführenden beschränken sich darauf, verbunden mit einer Beweisofferte auf Einholung einer Expertise zu behaupten, dass die streitbetroffenen, in die Schweiz eingeführten Produkte einen tieferen als den aktenkundigen «TLF-Wert» von -10 ° C hätten haben müssen, wenn die 25,64 Tonnen (recte: 25,62 Tonnen) rohen Rapsöls gleichmässig Eingang in die Herstellung dieser Produkte gefunden hätten.

Eine gleichmässige und vollständige Verteilung des in H.\_\_\_\_\_ angelieferten rohen Rapsöls von 25,62 Tonnen auf die Gegenstand der hier streitbetroffenen Einfuhren bildenden Produkte ist indessen weder Voraussetzung für eine für die in Frage stehende Steuerbefreiung schädliche Beimischung von rohem Rapsöl, noch wird eine solche Verteilung seitens der OZD geltend gemacht. Für eine solche Verteilung, die Voraussetzung für die Stichhaltigkeit der Argumentation der Beschwerdeführenden wäre, bestehen auch keine genügenden Anhaltspunkte in den Akten. Vor diesem

Hintergrund kann den Beschwerdeführenden von vornherein nicht gefolgt werden, soweit sie sich auf den ihrer Ansicht nach im Widerspruch zu den Sachverhaltsannahmen der OZD stehenden, gemessenen «TLF-Wert» von  $-10^{\circ}\text{C}$  berufen, und ist in antizipierter Beweismwürdigung (vgl. E. 9.4) auf die beantragte Einholung einer Expertise zum Kälteverhalten der eingeführten Produkte im Falle, dass sie – gleichmässig verteilt – die 25,62 Tonnen rohen Rapsöls enthalten würden, zu verzichten.

## 16.

**16.1** Als Ergebnis der vorstehenden Würdigung ist festzuhalten, dass in Bezug auf die Einfuhren vom 15. Januar 2014, 12. Februar 2014, 17. März 2014 und 28. März 2014 sowie hinsichtlich der Importe vom 20., 21. und 22. Oktober 2015 die Nacherhebung von Mineralölsteuern, Mineralölsteuerzuschlägen und Einfuhrmehrwertsteuern zu Unrecht erfolgt ist, weil es am Nachweis fehlt, dass die eingeführte Produkte – wie die Vorinstanz annimmt – rohes Rapsöl enthielten (vgl. E. 14 und 15.6).

Hinsichtlich der übrigen Fälle ist der OZD – wie dargelegt – der Nachweis gelungen, dass die aus H.\_\_\_\_\_ stammenden, in die Schweiz eingeführten Produkte im Zeitpunkt der Importe rohes Rapsöl enthielten, und lässt sich der Vorinstanz insoweit (entgegen der Darstellung der Beschwerdeführenden) insbesondere keine willkürliche Beweismwürdigung (vgl. E. 8.2.1) vorwerfen. Dementsprechend handelte es sich bei diesen Produkten nicht um «aus Altspeise- und Tierfetten der Kategorie 3 hergestellten Biodiesel» im Sinne der Verfügung der OZD vom 12. August 2013. Folglich waren hinsichtlich der Einfuhren dieser Produkte die Voraussetzungen für die Befreiung von der Mineralölsteuer und vom Mineralölsteuerzuschlag nicht erfüllt. Ergo wurden bei diesen Importen nicht nur diese Abgaben, sondern auch infolge des gebotenen Einbezuges der Mineralölsteuer und des Mineralölsteuerzuschlages in die Bemessungsgrundlage geschuldete Einfuhrmehrwertsteuern zu Unrecht nicht entrichtet.

**16.2** Es wird zu Recht nicht in Abrede gestellt, dass die Beschwerdeführerin in den fraglichen Einfuhranmeldungen jeweils als Importeurin genannt ist und sie aus diesem Grund hinsichtlich der Mineralölsteuer sowie des Mineralölsteuerzuschlages als steuerpflichtige Importeurin im Sinne von Art. 9 Bst. a MinöStG zu qualifizieren ist. Auch ist die Beschwerdeführerin bei den in Frage stehenden Importen unbestrittenermassen als Auftraggeberin im Sinne von Art. 70 Abs. 2 ZG zu betrachten und ist sie damit einfuhrmehrwertsteuerpflichtig (vgl. E. 6.1).

Auch die Steuerpflicht des Beschwerdeführers in Bezug auf die streitbetreffenden Importe und Abgaben ist gegeben. Nach den insoweit nicht substantiiert bestrittenen Feststellungen der Vorinstanz hat nämlich der Beschwerdeführer – nach seinen eigenen Angaben – die gesamte Geschäftsführung bei der Beschwerdeführerin besorgt (siehe dazu auch den aktuellen Handelsregistereintrag zur Beschwerdeführerin, wonach der Beschwerdeführer einzelzeichnungsberechtigter Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist). Der Beschwerdeführer hat damit zum einen die bei der Einfuhr zu Unrecht als steuerbefreit behandelten Produkte im Sinne von Art. 9 Bst. d MinöStG als unversteuerte Produkte durch Dritte verwenden lassen, was seine Steuerpflicht in Bezug auf die Mineralölsteuer und den Mineralölsteuerzuschlag begründet. Zum anderen hat er als Organ der Beschwerdeführerin die fraglichen Einfuhren in einer seine (Zoll- und damit auch) Einfuhrmehrwertsteuerpflicht begründenden Art und Weise tatsächlich veranlasst (vgl. E. 6.1).

Indem es die subjektiv abgabepflichtigen Beschwerdeführenden unterliessen, die Mineralölsteuern, die Mineralölsteuerzuschläge und die auf diesen Abgaben geschuldeten Einfuhrmehrwertsteuern im Zusammenhang mit den streitbetreffenden, nicht am 15. Januar 2014, 12. Februar 2014, 17. März 2014, 28. März 2014, 20. Oktober 2015, 21. Oktober 2015 und 22. Oktober 2015 erfolgten Einfuhren zu deklarieren und zu bezahlen, wurden diese Abgaben aufgrund einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben (vgl. E. 7). Daher sind sie von den Beschwerdeführenden, welche – als zur Zahlung dieser Abgaben Verpflichtete – eo ipso in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gelangt sind, gestützt auf Art. 12 VStrR nachzuentrichten. Die Beschwerdeführenden haften dabei solidarisch für den gesamten, nicht erhobenen Abgabebetrag (vgl. E. 7.3).

#### **17.**

Würden die Beschwerdeführenden für sämtliche Einfuhren, für welche sie mit den angefochtenen Beschwerdeentscheiden für nachleistungspflichtig (sowie solidarisch haftend) erklärt wurden, die Mineralölsteuer, die Mineralölsteuerzuschläge sowie die auf diesen Abgaben erhobene Einfuhrmehrwertsteuer schulden, ergäbe sich (ohne Einbezug der Zinsen) ein Nachforderungsbetrag von insgesamt Fr. 1'445'254.95 (Fr. 809'057.55 Mineralölsteuern, Fr. 529'141.50 Mineralölsteuerzuschläge und Fr. 107'055.90 Einfuhrmehrwertsteuern). Dies ist zu Recht unbestritten.

Auf die Einfuhren, für welche nach dem Gesagten zu Unrecht Mineralölsteuern, Mineralölsteuerzuschläge und Einfuhrmehrwertsteuern erhoben wurden, entfallen dabei folgende Abgabebeträge (vgl. Akten EZV, pag. 013078, Nachforderungsliste):

| <b>Datum der Einfuhr</b> | <b>Mineralölsteuer<br/>(in Fr.)</b> | <b>Mineralölsteuerzuschlag<br/>(in Fr.)</b> | <b>Einfuhrmehrwertsteuer<br/>(in Fr.)</b> | <b>Gesamtbetrag<br/>(in Fr.)</b> |
|--------------------------|-------------------------------------|---------------------------------------------|-------------------------------------------|----------------------------------|
| 15. Januar 2014          | 12'793.15                           | 8'367.-                                     | 1'692.81                                  |                                  |
| 12. Februar 2014         | 9'174.-                             | 6'000.-                                     | 1'213.92                                  |                                  |
| 17. März 2014            | 14'449.05                           | 9'450.-                                     | 1'911.92                                  |                                  |
| 28. März 2014            | 14'449.05                           | 9'450.-                                     | 1'911.92                                  |                                  |
| 20. Oktober 2015         | 14'004.55                           | 9'159.30                                    | 1'853.11                                  |                                  |
| 20. Oktober 2015         | 14'011.90                           | 9'164.10                                    | 1'854.08                                  |                                  |
| 20. Oktober 2015         | 14'672.45                           | 9'596.10                                    | 1'941.48                                  |                                  |
| 20. Oktober 2015         | 14'044.50                           | 9'185.40                                    | 1'858.39                                  |                                  |
| 20. Oktober 2015         | 14'605.-                            | 9'552.-                                     | 1'932.56                                  |                                  |
| 20. Oktober 2015         | 14'943.05                           | 9'773.10                                    | 1'977.29                                  |                                  |
| 21. Oktober 2015         | 12'604.15                           | 8'243.40                                    | 1'667.80                                  |                                  |
| 22. Oktober 2015         | 12'539.95                           | 8'201.40                                    | 1'659.31                                  |                                  |
| 22. Oktober 2015         | 14'022.-                            | 9'170.70                                    | 1'855.42                                  |                                  |
| <b>Total</b>             | 176'312.80                          | 115'312.50                                  | 23'330.02                                 | 314'955.32                       |

In diesem Umfang wurden somit zu Unrecht Mineralölsteuern, Mineralölsteuerzuschläge und Einfuhrmehrwertsteuern nachgefordert. Dementsprechend sind die angefochtenen Beschwerdeentscheide unter teilweiser Gutheissung der Beschwerden dahingehend abzuändern, dass die Nachleistungspflicht der Beschwerdeführenden neu auf Fr. 632'744.75 (= Fr. 809'057.55 – Fr. 176'312.80) Mineralölsteuern, Fr. 413'829.- (= Fr. 529'141.50 – Fr. 115'312.50) Mineralölsteuerzuschläge und Fr. 83'725.90 (= Fr. 107'055.90 – [gerundet] Fr. 23'330.-) Einfuhrmehrwertsteuern festzusetzen ist.

Insoweit, als die streitbetroffene Erhebung von Mineralölsteuer-, Mineralölsteuerzuschlags- und Einfuhrmehrwertsteuernachforderungen rechtmässig ist, hat die Zollverwaltung richtigerweise einen Verzugszins gefordert (vgl. Art. 22 Abs. 3 MinöStG, Art. 57 Abs. 1 MWSTG, Art. 1 und Abs. 2 der Verordnung vom 11. Dezember 2009 des EFD über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze [SR 641.207.1]). Die von der Zollverwaltung erhobene Verzugszinsforderung ist jedoch unbegründet, soweit die Abgabenauforderungen – wie aufgezeigt – zu Unrecht erhoben wurden. Die Angelegenheit ist deshalb zur Neufestsetzung des gesetzlich geschuldeten Verzugszinses an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Sache ist zudem unter Aufhebung der Dispositiv-Ziffern 3 der angefochtenen Beschwerdeentscheide insofern an die OZD zurückzuweisen, als diese im Lichte des vorliegenden Urteils neu über die Kosten der vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren und allfällige Parteientschädigungen für diese Verfahren zu befinden hat (vgl. Urteile des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 39, A-2549/2016 vom 31. Oktober 2017 E. 16).

Im Übrigen sind die Beschwerden abzuweisen.

## **18.**

**18.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Die Verfahrenskosten sind vorliegend unter Berücksichtigung des aufgrund der Verfahrensvereinbarung reduzierten Aufwandes, der Komplexität der sich jeweils stellenden Fragen sowie des Umfangs und der Bedeutung der Streitsache auf insgesamt Fr. 30'000.- festzusetzen (vgl. zur Kostenbemessung Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten

und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Vorliegend erscheinen beide Beschwerdeführenden zwar als je zu rund 78 % bzw. überwiegend unterliegend, weshalb es sich rechtfertigen würde, ihnen die Kosten des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht zu rund 78 % aufzuerlegen. Angesichts der hiervor festgestellten, von der OZD begangenen Gehörsverletzung bzw. Verletzung der Aktenführungspflicht (vgl. E. 10.6) drängt es sich aber auf, den Beschwerdeführenden die ihnen aufgrund des überwiegenden Unterliegens an sich aufzuerlegenden Kosten teilweise zu erlassen (vgl. BGE 126 II 111 E. 7b; Urteile des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 40.1, A-2549/2016 vom 31. Oktober 2017 E. 18.1, A-3579/2015 vom 23. Februar 2016 E. 10). Folglich sind von den auf Fr. 30'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten, die nach dem Unterliegerprinzip im Umfang von Fr. 23'400.- den Beschwerdeführenden aufzuerlegen wären, Fr. 18'000.- durch diese Verfahrensbeteiligten zu tragen. Der letztere Betrag ist den von den Beschwerdeführenden geleisteten Kostenvorschüssen von Fr. 30'000.- zu entnehmen. Die von den Kostenvorschüssen verbleibenden Restbeträge von je Fr. 6'000.- (total Fr. 12'000.-) sind den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**18.2** Die Grundlage für die Zusprechung einer Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht findet sich in Art. 64 Abs. 1 VwVG. Ergänzend sieht Art. 7 Abs. 2 VGKE vor, dass die Parteientschädigung, wenn eine Partei nur teilweise obsiegt, entsprechend zu kürzen ist. Den anwaltlich vertretenen Beschwerdeführenden wäre nach dieser Regelung an sich lediglich für den Teil, hinsichtlich welchen sie als obsiegend zu betrachten sind, Parteientschädigungen für das vereinigte Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht zuzusprechen. Indessen rechtfertigt es sich, wie bei den Kosten für das vereinigte Verfahren (vgl. E. 18.1), vom Unterliegerprinzip zu Gunsten des Verursacherprinzips teilweise abzuweichen und dementsprechend bei der Festsetzung der den Beschwerdeführenden zuzusprechenden reduzierten Parteientschädigungen die von der Vorinstanz begangene Gehörsverletzung entschädigungserhöhend zu berücksichtigen (vgl. auch Urteile des BVGer A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 40.2, A-2549/2016 vom 31. Oktober 2017 E. 18.2, A-1617/2016 vom 6. Februar 2017 E. 12.2, A-3579/2015 vom 23. Februar 2016 E. 10).

Kostennoten liegen in casu nicht vor. Unter Berücksichtigung des Dargelegten sind deshalb die reduzierten Parteientschädigungen für die den Beschwerdeführenden erwachsenen notwendigen Auslagen gestützt auf die Akten nach richterlichem Ermessen (sowie praxisgemäss) auf insgesamt je Fr. 9'000.- festzusetzen.

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

### **1.**

Die Verfahren A-3193/2018 und A-3194/2018 werden vereinigt.

### **2.**

Die Beschwerden werden teilweise gutgeheissen. Die angefochtenen Beschwerdeentscheide werden dahingehend abgeändert, dass die von den Beschwerdeführenden unter solidarischer Haftung nachzuleistenden Abgabebeträge neu auf Fr. 632'744.75 Mineralölsteuern, Fr. 413'829.- Mineralölsteuerzuschläge und Fr. 83'725.90 Einfuhrmehrwertsteuern festgesetzt werden. Die Dispositiv-Ziffern 3 der angefochtenen Beschwerdeentscheide werden aufgehoben.

Die Angelegenheit wird im Sinne der Erwägungen zur Neufestsetzung des gesetzlich geschuldeten Verzugszinses sowie der Kosten- und allfälligen Entschädigungsfolgen der vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren an die OZD zurückgewiesen.

Im Übrigen werden die Beschwerden abgewiesen.

### **3.**

Den Beschwerdeführenden werden Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 18'000.- auferlegt. Die von ihnen in der Höhe von je Fr. 15'000.- geleisteten Kostenvorschüsse werden zur Begleichung dieser Verfahrenskosten verwendet. Nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils wird den Beschwerdeführenden je ein Restbetrag von Fr. 6'000.- zurückerstattet.

### **4.**

Die OZD wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden eine reduzierte Parteientschädigung von jeweils Fr. 9'000.- zu bezahlen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde; Beilage: Rückerstattungsformular)
- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde; Beilage: Rückerstattungsformular)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: