

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Adresse1, vertreten durch V, Adresse2, über die Beschwerde vom 7. April 2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 6. März 2017, Zahl: aa, betreffend die Wiederaufnahme des Verfahren gemäß § 303 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der vertretene Beschwerdeführer (Bf) A hat am 11. August 2016 den an das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt (nachfolgend: Zollamt) gerichteten Wiederaufnahmeantrag betreffend den Bescheid-Sicherstellungsauftrag des Zollamtes vom 5. Dezember 2011, Zahl: bb, gestellt und diesen namens seines Mandanten eingebrachten zweiten Antrag auf Wiederaufnahme der bereits rechtskräftig abgeschlossenen Sicherstellungsverfahrens im Wesentlichen damit begründet, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren könne auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn im abgeschlossenen Verfahren Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind. Diese Voraussetzung sei erfüllt.

Es sei das mit der als "Bescheid-Sicherstellungsauftrag" bezeichneten Erledigung vom 5. Dezember 2011 begonnene Sicherstellungsverfahren seit der Entscheidung des VwGH vom 16. Dezember 2014, Ro 2014/17/0070, rechtskräftig abgeschlossen. Solcherart sei die angestrebte Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig. Dazu verweist der Bf ausdrücklich auf den Parallelantrag der B (kurz: C), den er zum integrierenden Bestandteil der Eingabe erklärt.

Der Vertreter des Bf hat am gleichen Tag als Vertreter der C den an das Zollamt gerichteten Wiederaufnahmeantrag betreffend die Vorschreibung von Mineralölsteuer gestellt und diesen im Namen seiner Mandantin eingebrachten zweiten Antrag auf Wiederaufnahme des bereits rechtskräftig abgeschlossenen Hauptverfahrens im Wesentlichen damit begründet, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren könne auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wieder aufgenommen werden, wenn im

abgeschlossenen Verfahren Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind. Diese Voraussetzung sei erfüllt.

Es sei das mit Bescheid vom 27. Juli 2012 eingeleitete Verfahren in der Hauptsache - der Vorschreibung von Mineralölsteuer mit dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (kurz: BFG) vom 6. Juni 2016, cc, rechtskräftig abgeschlossen. Solcherart sei die angestrebte Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig.

Die angestrebte Wiederaufnahme beider Verfahren sei auch berechtigt. Die Aktennotiz vom 22. Juni 2011 sei als Neuerung im Tatsachenbereich in keinem der beiden Steuerverfahren und auch nicht im parallelen Steuerstrafverfahren vorgekommen. Sonst hätte jedes einzelne von ihnen einen grundlegend anderen Verlauf und Ausgang genommen.

Mit Bescheid vom 6. März 2017, Zahl: dd, hat das Zollamt den Antrag auf Wiederaufnahme des abgeschlossenen Sicherstellungsverfahren des Zollamtes zur Zahl: bb als unbegründet abgewiesen.

Nach dem Hinweis auf die wesentlichen bei der Entscheidung zur Anwendung gekommen gesetzlichen Bestimmungen begründet das Zollamt seine Entscheidung vor allem damit, die C habe unbestritten eine Bewilligung zum registrierten Empfänger gehabt.

Die Bewilligung hätte der C den Bezug von steuerpflichtigem Mineralöl im Verfahren der Steueraussetzung ermöglicht. Von dieser Bewilligung sei von der C jedoch nicht Gebrauch gemacht worden.

Diese Bewilligung (des Zollamtes Linz Wels) sei dem Zollamt seit Beginn der Ermittlungen, demnach weit vor der Erlassung des Sicherstellungsauftrages am 5. Dezember 2011, bekannt gewesen. Das Zollamt habe bereits im ersten an die Staatsanwaltschaft Ried im Innkreis gerichteten Anlassbericht vom 21. September 2011 berichtet, dass aufgrund von Abfragen festgestellt worden sei, die C habe in der Zeit vom 22. März bis 1. Juli 2011 eine Bewilligung als registrierter Empfänger gehabt und sei damit berechtigt gewesen, Diesel und Heizöl extra leicht unter Steueraussetzung ohne Entrichtung der Mineralölsteuer im Abgangsstaat aus andern Mitgliedstaaten der Europäischen Union zu beziehen. Es sei jedoch keine Bezug durch die C unter Steueraussetzung erfolgt. Die C habe in der Zeit von März bis Juli 2011 anstelle von Steueranmeldungen nur Leermeldungen abgegeben. Die Bewilligung zum registrierten Empfänger sei zu keinem Zeitpunkt mit der Entstehung der Mineralölsteuerschuld nach § 21 Abs. 1 Z 5 Mineralölsteuergesetz 1995 (kurz: MinStG) in den im Gegenstand betroffenen Fällen im Zusammenhang gestanden.

Außerdem liege die Bewilligungszeit außerhalb des Vorschreibungszeitraumes. Diese Bewilligung als Tatsache sei sowohl für den Sicherstellungsbescheid gegen den Bf als auch für die Vorschreibung der Abgaben an die C ohne jegliche Relevanz gewesen; wäre selbst dann nicht relevant gewesen, wenn sie noch aufrecht gewesen wäre.

Für die Bewilligung zum registrierten Empfänger sei eine Lagerstätte, seien Lagertanks nicht erforderlich. Dies ergebe sich schon aus dem Antragsformular, wonach auch Direktlieferungen möglich gewesen wären. Neben der Bewilligung sei der Inhalt des

Aktenvermerkes vom 22. Juni 2011, dass bei der C keine Lagerstätten (Lagertanks) vorhanden waren, keine neue Tatsache.

Dies sei bereits im Sicherstellungsverfahren und auch im Abgabenverfahren vorgebracht und zu keinem Zeitpunkt bestritten worden. Das Zollamt, das BFG und der VwGH (dieser exemplarisch in den Erkenntnissen vom 16. Dezember 2014, Ro 2014/16/0070 und Ro 2014/16/0071), seien bei ihren Entscheidungen ausnahmslos von dieser Tatsache ausgegangen und hätten jeweils festgestellt, dass eine Lagerstätte bzw. Lagertanks für eine Steuerschuldentstehung nicht notwendig gewesen seien.

Der Auffangtatbestand des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG setze nicht voraus, dass nur Kraftstoffbetriebe (§ 19 leg. cit.) Kraftstoffe abgeben können bzw. dass die C ein Kraftstoffbetrieb sein musste, um Kraftstoffe abgeben zu können.

Wiederaufnahmegründe seien nur nova reperta, keine nova producta. Entscheidend sei dabei, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmende Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der in einem wiederaufzunehmenden Verfahren zu erlassenden Entscheidung gelangen hätten können.

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens könne nicht auf solche Tatsachen gestützt werden, die der Behörde bekannt waren, im Ermittlungsverfahren aber als unwesentlich nicht weiter berücksichtigt wurden.

Der Aktenvermerk würde diese Forderungen nicht erfüllen. Nicht das Papier, auf welchem der Inhalt verfasst sei, sondern nur der Inhalt des Aktenvermerks sei bei der Beurteilung ausschlaggebend.

Der Inhalt des Aktenvermerkes vom 22. Juni 2011 sei für eine Wiederaufnahme nicht geeignet, weil dem Zollamt der Umstand, dass die C eine Bewilligung als registrierter Empfänger innegehabt und über keinerlei eigene noch angemietete Tanklager verfügt habe, bereits von Beginn der Ermittlungen an und somit schon Monate vor dem Ergehen des gegenständlichen Sicherstellungsbescheides bekannt gewesen sei.

Im Gegensatz zum Bf könne vom Zollamt die aus diesem Beweismittel abgeleitete Tatsache des Ausschlusses der C als Steuersubjekt nicht abgeleitet werden. Da der Aktenvermerk keinen neuen Beweis darstelle, sei eine Wiederaufnahme ausgeschlossen. Der gegen den Bf gerichtete Sicherstellungsauftrag sei zu Recht erlassen worden.

Gegen den Bescheid vom 6. März 2017, mit dessen Spruch der Antrag des Bf auf Wiederaufnahme des Verfahrens zu dem abgeschlossenen Sicherstellungsverfahren als unbegründet abgewiesen wurde, wendet sich die vom Bf in offener Frist eingebrochene Beschwerde vom 7. April 2017. Der Bf ficht diesen im Wesentlichen seinem gesamten Inhalte nach (in vollem Umfang) an und beantragt, es möge der Bescheid ersatzlos aufgehoben werden. Der Bf stellt in der Folge noch den Antrag, das Zollamt möge der Beschwerde stattgeben und die angestrebte Wiederaufnahme bewilligen bzw. durchführen, sonst den Akt dem BFG vorlegen. Das BFG wiederum möge der Beschwerde nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung vor dem Einzelrichter vollinhaltlich stattgeben.

Mit seiner Beschwerdevorentscheidung (kurz: BVE) vom 25. September 2017, Zahl: ee, hat das Zollamt die Bescheidbeschwerde als unbegründet abgewiesen.

Im Wesentlichen hat das Zollamt erwogen, es habe sich das Zollamt Linz Wels den Betrieb der C im Hinblick auf die Bewilligung zum registrierten Empfänger angesehen. Ein registrierter Empfänger sei berechtigt, Mineralöl (im engeren Sinn) aus einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union unter Steueraussetzung zu gewerblichen Zwecken zu beziehen. Weil die C im Antrag keine Direktlieferorte angegeben hätte, habe man davon ausgehen müssen, dass die Lieferungen an die Betriebsanschrift erfolgen. Weil der Betrieb jedoch nicht über die notwendigen Voraussetzungen (Lagertanks) verfügt habe, keine Direktlieferorte angegeben wurden und auch noch keine Lieferungen an die C erfolgten, sei der C die Zurücknahme des Antrages angeraten worden, um nicht die Bewilligung amtlich widerrufen zu müssen. Das Verfahren des registrierten Empfängers stehe mit dem Sachverhalt der erstmaligen Abgabe von Kraftstoff (einem Mineralöl im weiteren Sinn) als Treibstoff in keinem Zusammenhang. Dass es keiner Infrastruktur, wie eines Lagertanks oder dergleichen bedürfe, habe der VwGH in seinen Entscheidungen ausreichend erkannt (VwGH 16.12.2014, Ro 2014/17/0070; VwGH 30.05.2017, Ra 2016/16/0087).

Dass der Bf und/oder die C den Organen des Zollamtes Linz Wels sein/ihr neues Geschäftsmodell - nämlich die erstmalige Abgabe von Kraftstoff als Treibstoff im Bundesgebiet - vorgestellt haben und dazu eine unrichtige Rechtsmeinung erhalten hätten, gehe aus dem Aktenvermerk in keiner Weise hervor. Es sei denkunmöglich, dass Organe eine Zurücknahme der Bewilligung zum registrierten Empfänger anregen und gleichzeitig keine rechtsrichtige Vorgehensweise, nicht einmal eine rechtsverfehlte Vorgehensweise hinsichtlich eines neuen Geschäftsmodels mitteilen.

Der Inhalt des Aktenvermerkes lasse den Schluss zu, dass sich die C und der Bf als deren faktischer und alleiniger Geschäftsführer im Mineralölsteuerrecht bestens ausgekannt haben, ihnen die Vorgänge bewusst gewesen seien und sie gezielt nach Schlupflöchern und Umgehungsformen gesucht hätten.

Das Zollamt hat im Übrigen die Begründung des bekämpften Bescheides zum Teil der Begründung der BVE erklärt.

Weil der Aktenvermerk keinen neuen Beweis im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b) BAO darstelle, sei die Wiederaufnahme ausgeschlossen. Das Zollamt habe auch keinen Ermessensspielraum.

Gegen die BVE hat der vertretene Bf in offener Frist mit Eingabe vom 25. Oktober 2017 den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das BFG gestellt. Der Bf hat weiters beantragt, es möge das BFG der Beschwerde nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung vor dem Einzelrichter vollinhaltlich stattgeben.

Der Vertreter des Bf hat den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit Fax vom 17. Dezember 2018 zurückgezogen.

#### **Das BFG hat über die Beschwerde wurde erwogen:**

Sachverhalt:

Die C hat mit amtlichem Vordruck VSt20 den Antrag vom 24. Februar 2011 auf Bewilligung als berechtigter Empfänger gestellt. Neben Angaben zur Geschäftsanschrift bzw. zum Sitz und neben Angaben zum Kontakt hat die C die Warenkategorie Energie (Mineralöle), Feld "Gasöl, nicht gekennzeichnet" und Feld "Gasöl gekennzeichnet" ausgewählt, Angaben zur Sicherheitsleistung gemacht und den Antrag firmenmäßig gezeichnet.

Das Zollamt Linz Wels hat der C mit Bescheid vom 22. März 2011, Zahl: ff, die Bewilligung als registrierter Empfänger für den Bezug von Mineralöl (Gasöl gekennzeichnet und nicht gekennzeichnet) unter Steueraussetzung zu gewerblichen Zwecken aus anderen Mitgliedstaaten gegen Widerruf erteilt. Die Bewilligung wurde unter den in der Anlage zum Beschied angeführten Bedingungen erteilt, insbesondere dass bei Lieferungen an andere als den registrierten Empfänger die tatsächlichen Warenempfänger mit Namen und Lieferadresse aus den Aufzeichnungen ersichtlich sein müssen.

Am 14. Juni 2011 hat das Bundesministerium für Finanzen das zuständig Zollamt Linz Wels eingeladen, bei der C im Rahmen der amtlichen Aufsicht Nachschau zu halten, ob der in der Bewilligung angeführte Lieferort mit dem tatsächlichen Lieferort übereinstimmt. Ferner wurde das zuständig Zollamt Linz Wels ersucht, für den Zeitraum seit der Erteilung der Bewilligung als registrierter Empfänger in die Aufzeichnungen der C Einsicht zu nehmen und zu ergründen, von welchen Firmen und in welchen Mengen die C gekennzeichnetes und nicht gekennzeichnetes Gasöl unter Steueraussetzung und getrennt dazu im freien Verkehr bezogen hat. Schließlich sollte die Verwendung des Gasöls bzw. an wen es weiter gegeben wurde anhand von Belegen nachvollzogen und mengenmäßig dem Bezug gegenüber gestellt werden. Über das Ergebnis der amtlichen Aufsicht sollte dem Bundesministerium für Finanzen berichtet werden.

Die amtliche Aufsicht wurde vom Zollamt Linz Wels am 22. Juni 2011 durchgeführt und darüber die Aktennotiz vom gleichen Tag aufgenommen.

Die Aktennotiz hat im Wesentlichen folgenden Inhalt:

Herr D ist zwecks einer Überprüfung der Bewilligung als registrierter Empfänger für den Bezug von Mineralöl bei der C erschienen.

Die Überprüfung der C ergab:

1) Es konnte kein Treibstoffbetrieb (Betriebsstätte) vorgefunden werden. Es liegt auch keine gewerberechtliche Betriebsbewilligung einer Tankanlage vor.

2) Die Tätigkeit beschränkt sich nach Auskunft der Geschäftsführerin Frau E lediglich auf einen Treibstoffhandel im Streckengeschäft. Nach Durchsicht der vorliegenden Ein- und Ausgangsrechnungen konnte festgestellt werden, dass ausschließlich von österreichischen Firmen an österreichische Firmen Geschäfte getätigt werden.

Die vorgesehenen Treibstoffgeschäfte mit F Szeged/Ungarn werden wegen Unwirtschaftlichkeit nicht durchgeführt.

3) Es wird daher zwischen Herrn D als Vertreter des Zollamtes Linz Wels und der Geschäftsführerin der C vereinbart: Die Bewilligung wird mit 1. Juli 2011 freiwillig zurückgelegt und Herr D wird die Bewilligung stornieren.

Das Zollamt hat zunächst am 5. Dezember 2011 unter der Zahl: bb an den Bf den Bescheid-Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO erlassen.

Der VwGH hat die dagegen im Rechtszug erhobene Revision mit seiner Entscheidung vom 16. Dezember 2014, Ro 2014/16/0071, als unbegründet abgewiesen und damit das Sicherstellungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen.

Das Zollamt hat danach am 27. Juli 2012 unter der Zahl: gg an die C den Abgabenbescheid gemäß § 201 BAO iVm § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG erlassen.

Der VwGH hat die dagegen im Rechtszug erhobene Revision mit seiner Entscheidung vom 30. Mai 2017, Ra 2016/16/0087, soweit die Festsetzung von Mineralölsteuer betroffen war, zurückgewiesen und damit das Abgabenverfahren rechtskräftig abgeschlossen.

Mit Eingabe vom 11. August 2018 hat der Bf den zweiten Antrag auf Wiederaufnahme des rechtskräftig abgeschlossenen Sicherstellungsverfahrens gestellt. Er hat dem Antrag die Aktennotiz vom 22. Juni 2011, den an das Zollamt Linz Wels gerichteten Antrag auf Bewilligung als berechtigter Empfänger vom 24. Februar 2011 und den mit einem Anhang versehenen Bescheid des Zollamtes Linz Wels über die gegen Widerruf erteilte Bewilligung als registrierter Empfänger angeschlossen.

In der Folge erging der ablehnende Bescheid des Zollamtes vom 6. März 2017, Zahl: aa, mit dessen Spruch der Antrag des Bf auf Wiederaufnahme des Verfahrens zu dem abgeschlossenen Sicherstellungsverfahren gemäß § 232 BAO als unbegründet abgewiesen wurde.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die vom Bf in offener Frist eingebrachte Beschwerde vom 7. April 2017. Der Bf fügt diesen seinem gesamten Inhalte nach (in vollem Umfang) an und beantragt, es möge der Bescheid ersatzlos aufgehoben werden. Die ersatzlose Behebung, also die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes als beantragte Änderung ergebe sich de facto bereits aus der Anfechtungserklärung. Zur Begründung der Beschwerde und zur Vermeidung unnötiger Wiederholungen verweist der Bf auch wegen der Gleichartigkeit der Sach- und Rechtslage pauschal auf die parallel erhobene Beschwerde der C vom 7. April 2017.

Der Bf stellt den Antrag, das Zollamt möge der Beschwerde Folge geben und die angestrebte Wiederaufnahme bewilligen bzw. durchführen, sonst den Akt dem BFG vorlegen; das BFG wiederum möge der Beschwerde nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung vor dem Einzelrichter vollinhaltlich stattgeben.

In der Begründung (der Parallelbeschwerde) befasst sich der Bf zunächst mit der Kernaussage der Erwägungsgründe des Zollamtes und wendet diesbezüglich ein, das Zollamt habe sich die Sache zu einfach gemacht.

Der angefochten Bescheid schweige sich zum Schlüsselkriterium vollends aus. Das für die C zuständige Zollamt Linz Wels habe im Zuge des Augenscheins vor Ort in G am 22. Juni 2011 klipp und klar erklärt, es könne die C mangels Vorhandenseins eines Kraftstoffbetriebes (§ 19 Abs. 1 erster Satz MinStG) mit dem Gesetz gar nicht in Berührung kommen und sei darum die ihr erteilte Bewilligung als registrierter Empfänger

wegen faktischer Unbenutzbarkeit hinfällig. Hätte die hier zuständige Behörde dieses Faktenwissen gehabt, so hätte sie weder seine Mandantin (als belangten Verband) noch den Bf als ihren Gesellschafter in das Strafverfahren vor dem Landesgericht Salzburg wegen Abgabenbetrug einbeziehen dürfen. Zumal einem Bürger entschuldbarer im Sinne von strafloser Irrtum zugestanden werde, wenn er sich im Vorhinein bei einem befugten Parteienvertreter oder der Abgabenbehörde erkundigt, selbst wenn er von dort eine falsche Auskunft erhalten hat, deren Unrichtigkeit er weder erkannt habe noch erkennen habe können. Das werde selbst von dem der Strafverfolgung zurechenbaren Schriftum so gesehen.

Dahinter verberge sich der Gedanke: Wer über die nötigen steuerlichen Kenntnisse nicht selbst verfügt, habe sie sich zu verschaffen. Zweifel oder Unkenntnis der Rechtslage dürften nicht zurückgestellt werden. Wer es trotzdem tue, der handle auf eigene Gefahr. Zumal es nicht angehe, sich in solchen Fällen die Auffassung ungeprüft zu Eigen zu machen, die für ihn günstiger sei.

Das habe auch eine Kehrseite: Wer bei einer zuverlässigen Stelle - das könne auch der langjährige Steuerberater sein - sachkundigen Rat eingeholt hat, der dürfe auf die Richtigkeit der erhaltenen Auskunft vertrauen. Der Steuerpflichtige, der einen solchen mit der Materie als auch mit dem konkreten Sachverhalt vertrauten Vertreter und Berater hat, dürfe sich in der Regel auf dessen fachkundige Meinung und Handlungsweise verlassen. Bezogen auf den Fall: Ein schöneres Beispiel für einen straflosen Irrtum als dieses sei kaum mehr vorstellbar, zumal der spätere Widerruf der seiner Mandantin erteilten Vollmacht auf Initiative des Zollamts Linz Wels zurückzuführen sei.

Im Rechtszug erging die ablehnende BVE des Zollamtes vom 25. September 2017, Zahl: ee.

Gegen diese wendet sich der in offener Frist eingebrachte Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das BFG vom 25. Oktober 2017. Der Bf ficht die BVE im Wesentlichen ihrem gesamten Inhalt nach (in vollem Umfang) an und hält das gesamte bisherige Vorbringen vollinhaltlich aufrecht. Demzufolge stellt er den Antrag, es möge das BFG der Beschwerde nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung vor dem Einzelrichter vollinhaltlich stattgeben.

Beweiswürdigung:

Der vorstehend angeführte Sachverhalt wird vom BFG in freier Überzeugung als erwiesen angenommen. Der Sachverhalt ergibt sich vor allem aus dem Inhalt der dem BFG vom Zollamt vorgelegten gegenständlichen Verwaltungsakten zur Wiederaufnahme des Sicherstellungsverfahrens, aus den Verwaltungs- und Gerichtsakten betreffend das Sicherstellungsverfahren gegen den Bf, aus den Verwaltungs- und Gerichtsakten betreffend das Abgabenverfahren gegen die C sowie aus den Angaben und Vorbringen der Parteien im Verfahren zur Wiederaufnahme des Sicherstellungsverfahrens im verwaltungsbehördlichen und im gerichtlichen Rechtszug.

Rechtslage:

§ 166 BAO:

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

§ 167 BAO:

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

§ 20 BAO:

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

§ 279 Abs. 1 BAO:

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

§ 303 BAO:

- (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn
  - a) [...]
  - b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
  - c) [...],

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamem Umstände zu bestimmen.

§ 305 BAO:

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des nach § 307 Abs. 1 aufzuhebenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer

*Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.*

*§ 32 Abs. 1 MinStG in der vom 1.1.2001 bis zum 30.12.2009 geltenden Fassung:  
Berechtigte Empfänger im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Personen, denen von einem anderen Mitgliedstaat oder nach Abs. 2 die Bewilligung erteilt worden ist, Mineralöl unter Steueraussetzung aus einem Mitgliedstaat zu gewerblichen Zwecken 1. nicht nur gelegentlich oder 2. im Einzelfall zu beziehen. [...]*

*§ 32 Abs. 1 MinStG in der vom 31.12.2009 bis 30.12.2016 geltenden Fassung:  
Registrierte Empfänger im Sinne dieses Bundesgesetzes sind natürliche oder juristische Personen oder Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, denen von einem anderen Mitgliedstaat oder nach Abs. 2 die Bewilligung erteilt worden ist, Mineralöl, das aus einem Steuerlager in einem anderen Mitgliedstaat oder von einem registrierten Versender von einem Ort der Einfuhr in einem anderen Mitgliedstaat versandt wird, unter Steueraussetzung zu gewerblichen Zwecken 1. nicht nur gelegentlich oder 2. im Einzelfall zu beziehen. [...]*

*§ 19 Abs. 1 MinStG in der am 5. Dezember 2011 geltenden Fassung:  
Kraftstoffbetriebe im Sinne dieses Bundesgesetzes sind im Steuergebiet gelegene Betriebe, aus denen ein Kraftstoff zur Verwendung als Treibstoff oder zur Weitergabe zu diesem Zweck abgegeben oder [...] wird.*

Erwägungen des BFG:

Zur Beweiswürdigung:

In Abgabenverfahren kommt als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Die Abgabenbehörden haben unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dass dabei Zweifel - wie in einem Strafverfahren - mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen sind, ist nicht erforderlich (z.B. VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165).

Es genügt im Rahmen der freien Überzeugung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (ständige Rspr, z.B. VwGH 24.2.2011, 2010/15/0204 oder VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; vgl. auch Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 167, Rz 8 ff und die dort wiedergegebene Rechtsprechung).

Aus der Sicht des in Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatzes der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt als Beweismaß demnach die größere Wahrscheinlichkeit.

Im Beschwerdeverfahren hat das BFG gemäß § 269 Abs. 1 BAO die Obliegenheiten und Befugnisse, die dem Zollamt als Abgabenbehörde auferlegt und eingeräumt sind.

*Zur Wiederaufnahme im Allgemeinen:*

Eine entschiedene Sache, also die Identität der Verwaltungssache (als Voraussetzung für eine Wiederaufnahme), über die bereits mit einem rechtskräftigen Bescheid abgesprochen wurde, mit der Verwaltungssache in einem neuen Antrag liegt dann vor, wenn einerseits weder in der Rechtslage noch in den für die Beurteilung des Parteibegehrrens maßgeblichen tatsächlichen Umständen eine Änderung eingetreten ist und sich andererseits das Parteibegehrren im Wesentlichen mit dem früheren deckt (siehe dazu *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 303, Rz 13 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Gemäß § 303 Abs. 1 Buchstabe b) BAO kann ein Verfahren wieder aufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind.

Im Antrag wird vom Bf als Wiederaufnahmetatbestand - als weitere Voraussetzung für eine Wiederaufnahme - eine Neuerung im Tatsachenbereich angesprochen.

Dazu ist zu bemerken, dass Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente sind, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge (Ansichten, Absichten, Gesinnungen), soweit sie rational feststellbar sind (siehe dazu *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 303, Rz 21 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Sinnlich wahrnehmbare Umstände und innere Vorgänge als ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände müssen und sollen bei einer entsprechenden Berücksichtigung aber auch dazu führen können, dass kein anders Ergebnis eintritt.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sich schon in diesem Verfahren bei rechtlich richtiger Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätten können (siehe dazu *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 303, Rz 24 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Erlassung eines Bescheides existente Tatsachen, die später hervorkommen (*nova reperta*), nicht hingegen später entstandene (*nova producta*).

An das Erwiesensein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmegründe in Betracht kommen, sind keine höheren Anforderungen zu stellen als an Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind (z.B. VwGH 21.2.2013, 2009/13/0258).

Es müssen als Neuerungstatbestand "für die Entscheidung relevante" Tatsachen und Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sein. Maßgebend ist dabei der Wissenstand der Abgabenbehörde, bezogen auf die Aktenlage im Zeitpunkt der Erlassung des das Verfahren abschließenden Bescheides, nicht jedoch ob diese Umstände im Zeitpunkt des abgeschlossenen Verfahrens der Partei bekannt waren (siehe dazu *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 303, Rz 46f und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Die Verfügung einer Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Behörde. Dabei kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 BAO genannten Kriterien Bedeutung zu. Von zentrale Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zwecks der Ermessen einräumenden Bestimmung. Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (z.B. VwGH 22.3.2000, 99/13/0253).

*Zur Wiederaufnahme im Besonderen:*

Bis zum 30. Dezember 2009 waren "berechtigte Empfänger" Personen, denen von einem anderen Mitgliedstaat oder nach Abs. 2 die Bewilligung erteilt worden ist, Mineralöl unter Steueraussetzung aus einem Mitgliedstaat zu gewerblichen Zwecken 1.) nicht nur gelegentlich oder 2.) im Einzelfall zu beziehen.

Ab 31. Dezember 2009 waren in Fortschreibung dieses Rechtsinstitutes "registrierte Empfänger" natürliche oder juristische Personen oder Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, denen von einem anderen Mitgliedstaat oder nach Abs. 2 die Bewilligung erteilt worden ist, Mineralöl, das aus einem Steuerlager in einem anderen Mitgliedstaat oder von einem registrierten Versender von einem Ort der Einfuhr in einem anderen Mitgliedstaat versandt wird, unter Steueraussetzung zu gewerblichen Zwecken 1.) nicht nur gelegentlich oder 2.) im Einzelfall zu beziehen.

Das von der C verwendete (bis zum 30. Dezember 2009 aktuelle) eingereichte Antragsformular VSt20 war - ausgenommen den Begriff "berechtigter Empfänger" - im Wesentlichen mit dem ab dem 31. Dezember 2009 aktuellen Antragsformular VSt20 gleichlautend und deshalb vom Zollamt Linz Wels als Antrag auf Bewilligung als "registrierter Empfänger" gewertet worden.

Der C wurde vom Zollamt Linz Wels mit Bescheid vom 22. März 2011, Zahl: ff, die Bewilligung als "registrierter Empfänger" für den Bezug von Mineralöl (Gasöl gekennzeichnet und nicht gekennzeichnet) erteilt.

Der gegenständliche Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 11. August 2016 entspricht den Inhaltserfordernissen für Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens und wurde von der berechtigten Partei gestellt, sodass eine meritorische Entscheidung über den Antrag vom 11. August 2016 möglich ist. Es ist im Gegenstand zudem von einer Identität der Verwaltungssachen auszugehen.

Bei der vom Bf als Beilage zum gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag vorgelegten Aktennotiz vom 22. Juni 2011 handelt es sich um eine im Zeitpunkt der Erlassung

des Sicherstellungsbescheides am 5. Dezember 2011 existente Tatsache, die später hervorgekommen ist.

Vom Bf wird im Antrag auf Wiederaufnahme im Wesentlichen vorgebracht, die Aktennotiz habe in keines der Steuerverfahren und auch nicht in das Steuerstrafverfahren Eingang gefunden. Sonst hätte jedes einzelne von ihnen einen grundlegend anderen Verlauf und Ausgang genommen.

Das "Papier als solches" auf dem Tatsachen schriftlich festgehalten wurden als Neuerung im Tatsachenbereich war tatsächlich weder Gegenstand der beiden Steuerverfahren noch im parallelen Steuerstrafverfahren. Weil aber maßgebend ist, dass der Behörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren "der Sachverhalt so vollständig bekannt" gewesen sein muss, dass sich schon in diesem Verfahren bei rechtlich richtiger Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können, ist bei der Beurteilung nicht das Papier, auf welchem ein Inhalt verfasst ist, sondern der Inhalt eines solchen Papiers maßgebend.

Den Vorbringen des Bf, dass

- sich das Zollamt Linz Wels am 22. Juni 2011 vor Ort - in G - ein eigens Bild von der C gemacht habe und dabei nach dem Begehen des Grundstückes zum Ergebnis gelangt sei, dass sie mangels Vorhandensein eines Kraftstoffbetriebes (§ 19 Abs. 1 erster Satz MinStG) mit dem Gesetz nicht in Berührung kommen könne,
- der sowohl für einen registrierten Empfänger als auch für einen Mineralölhändler notwendige (Kraftstoff-)Betrieb eindeutig nicht vorliege,
- die darüber aufgenommene Aktennotiz das Ergebnis eines Diktates des Leiters der Amtshandlung (D) sei, dass für diesen, für den weiters anwesenden Zollbeamten (H) und damit für das Zollamt Linz Wels als Ganzes klar gewesen sei, dass sowohl der Antrag vom 24. Februar 2011 als auch der Bewilligungsbescheid vom 22. März 2011 ihren Zweck aus objektiven Gründen verfehlt hätten, weil die C kein registrierter Empfänger sein könne,
- der Urkundenbeweis ein tauglicher Wiederaufnahmegrund sei, weil einerseits der Augenschein am 22. Juni 2011 - damit wenige Tage vor dem Beginn der Dieselgeschäfte (28. Juni 2011) - stattgefunden habe, weil die darüber zeitnah aufgenommene Aktennotiz weit vor dem Ergehen des aufzurollenden Bescheides vom 5. Dezember 2011 (bzw. vom 27. Juli 2012) erstellt worden sei und weil es andererseits die rechtlichen Konsequenzen (bis hin zur völlig ausgeschlossenen Mineralölsteuerpflicht der C) in sich hätten, wird entgegen gehalten.

Dem Zollamt war der wesentliche Inhalt der Aktennotiz als Sachverhalt bekannt. Dem Zollamt war bekannt, dass die C in der Zeit vom 22. März bis zum 1. Juli 2011 eine Bewilligung als registrierter Empfänger hatte. In dem an die Staatsanwaltschaft beim Landesgericht Ried im Innkreis gerichteten Anlassbericht vom 21. September 2011, Zahl: hh, berichtet das Zollamt im Wesentlichen, es habe aufgrund von Abfragen festgestellt, dass die C in der Zeit von 22. März bis zum 1. Juli 2011 eine Bewilligung als registrierter Empfänger hatte (ATVkk) und damit berechtigt war, Diesel und Heizöl extra leicht unter

Steueraussetzung (ohne Entrichtung der Mineralölsteuer im Abgangsmitgliedstaat) aus anderen EU-Mitgliedstaaten zu beziehen.

Es sei jedoch kein Bezug unter Steueraussetzung erfolgt. Die C habe in der Zeit von März bis Juli 2011 anstelle von Steueranmeldungen Leermeldungen abgegeben.

Als Ergebnis stehe fest, dass die C nur berechtigt war und ist, in Österreich versteuertes Mineralöl zu beziehen.

Daten von registrierten Empfängern werden in einer Datenbank hinterlegt. Auf die Daten dieser Datenbank haben das Bundesministerium für Finanzen und alle Zollämter Zugriff. In dieser Datenbank sind die Bewilligungsbescheide mit den zugehörigen Anhängen für allfällige Abfragen hinterlegt. Aus dem Anhang der gegenständlichen Bewilligung geht unter anderem hervor, dass bei Lieferungen an andere als den registrierten Empfänger die tatsächlichen Warenempfänger mit Namen und Lieferadresse aus den Aufzeichnungen ersichtlich sein müssen.

Auf diese Datenbank hat das Zollamt zurückgegriffen.

Lieferungen an andere als den registrierten Empfänger sind Direktlieferungen, also Lieferungen, bei denen die Lieferanschrift vom Firmen- bzw. Wohnsitz des registrierten Empfängers abweicht.

In dem vom Sicherstellungsauftrag erfassten Zeitraum hat die C über keine mineralölsteuerrechtliche Bewilligung als registrierter Empfänger des zuständigen Zollamtes verfügt und auch keinen Kraftstoffbetrieb angezeigt. Kraftstoffbetriebe waren (sind) im Steuergebiet gelegene Betriebe, aus denen ein Kraftstoff zur Verwendung als Treibstoff oder zur Weitergabe zu diesem Zweck abgegeben wurde (wird).

Weil die C in diesem Zeitraum nicht berechtigt war, verbrauchsteuerpflichtiges Mineralöl aus anderen Mitgliedstaaten zu beziehen, hätte sie innerhalb einer Woche nach Belieferung der österreichischen Tankstellen die Mineralölsteuer beim Zollamt Linz Wels anmelden, die Höhe der Abgaben selbst berechnen und auf das Konto des Zollamtes Linz Weis einzahlen müssen.

Nicht richtig ist das Vorbringen, die C habewegen faktischer Unbenutzbarkeit der erteilten Bewilligung kein registrierter Empfänger sein können. Die C hat bei dem für sie zuständigen Zollamt Linz Wels unbestreitbar am 24. Februar 2011 den Antrag auf Bewilligung als registrierter Empfänger im Sinne des § 32 MinStG gestellt. Dem Antrag wurde sodann mit Bescheid vom 22. März 2011 stattgegeben.

Gemäß der erteilten Bewilligung waren Lieferungen an andere als den registrierten Empfänger (Direktlieferungen) möglich und mussten mit Namen und Lieferadresse aus den Aufzeichnungen ersichtlich sein.

Das Zollamt Linz Wels hat am 22. Juni 2011 im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen bei der C im Rahmen der amtlichen Aufsicht Nachschau gehalten.

Es hat sich im Zuge der Nachschau vor Ort ein eigens Bild von der C gemacht. Beim Begehen des Grundstückes der C konnte es weder einen Kraftstoffbetrieb (eine Betriebsstätte) vorfinden noch feststellen, dass eine gewerberechtliche

Betriebsbewilligung einer Tankanlage vorlag. Die Tätigkeit der C hat sich nach Auskunft der Geschäftsführerin lediglich auf einen Treibstoffhandel im Streckengeschäft beschränkt. Auf der Grundlage der dem Zollamt Linz Wels von der C vorgelegten Ein- und Ausgangsrechnungen wurden Geschäfte ausschließlich von österreichischen Firmen an österreichische Firmen getätig. Die vorgesehenen Treibstoffgeschäfte mit F Szeged/Ungarn wurden wegen Unwirtschaftlichkeit nicht durchgeführt.

Die C hat die Bewilligung zum registrierten Empfänger aus der Sicht des Aktenvermerkes nicht deswegen zurückgezogen, weil sie kein registrierter Empfänger sein konnte, sondern deswegen, weil sie die Bewilligung zum registrierten Empfänger nicht ausgenutzt hat. Deswegen hat die C die Bewilligung mit 1. Juli 2011 freiwillig zurückgelegt und damit auf den möglichen Bezug (auf die Direktlieferungen) von gekennzeichnetem und nicht gekennzeichnetem Gasöl (Mineralöle im engeren Sinn) als registrierter Empfänger verzichtet. Die Bewilligung wurde nicht, wie vorgebracht, vom Zollamt Linz Wels widerrufen.

Entgegen dem Vorbringen des Bf hat das Zollamt Linz Wels auch nicht festgestellt, dass die C mangels Vorhandenseins eines Kraftstoffbetriebes mit dem Gesetz nicht in Berührung kommen könne. Eine derart wesentliche Feststellung - auch wenn sie nicht rechtens gewesen wäre - hätte der Leiter der Amtshandlung der Erfahrung des täglichen Lebens folgend mit Sicherheit schriftlich festgehalten.

Dass es sehr wohl möglich war, dass die C auch Steuerschuldnerin werden konnte, ohne ein registrierter Empfänger (mit oder ohne Lagertanks) zu sein, hat der VwGH in seiner diesbezüglichen Revisionsentscheidung aufgezeigt.

Dass sich das Zollamt im angefochtenen Bescheid zum Schlüsselkriterium vollends ausgeschwiegen haben soll, hat seine Ursache wohl darin, dass es eben kein solches gesehen hat. Aus der Aktennotiz geht - entgegen der Ansicht des Bf - auch nicht hervor, das Zollamt Linz Wels habe klipp und klar erklärt, die C könne in Ermangelung des Vorhandenseins eines Kraftstoffbetriebes mit dem Gesetz gar nicht in Berührung kommen. Die der C erteilte Bewilligung als registrierter Empfänger wurde von der C nur deswegen, weil sie nicht ausgenutzt wurde, zurückgezogen.

Der Inhalt der Aktennotiz als Urkundenbeweis ist demnach kein tauglicher Grund für eine Wiederaufnahme im Sinne einer neu hervorgekommenen Tatsache. Der Inhalt der Aktennotiz als Urkundenbeweis trägt auch nicht die rechtlichen Konsequenzen in dem Sinne in sich, die Mineralölsteuerpflicht der C sei auszuschließen. Das Vorliegen einer die C treffenden Mineralölsteuerpflicht hat der VwGH ausdrücklich bestätigt (VwGH 16.12.2014, Ro 2014/16/0070).

Das Zollamt hatte das erforderliche ausreichende Faktenwissen. Dies ergibt sich zunächst und nachweislich aus dem bereits erwähnten Anlassbericht vom 21. September 2011 an die Staatsanwaltschaft Ried im Innkreis. Darüber hinaus hat das Zollamt nachweislich aufgrund von Abfragen in der erwähnten Datenbank festgestellt, dass die C in der Zeit vom 22. März bis zum 1. Juli 2011 eine Bewilligung als registrierter Empfänger hatte und

damit berechtigt war, Diesel und Heizöl extra leicht (also Mineralöle im engeren Sinn) unter Steueraussetzung aus andern Mitgliedstaaten zu beziehen, dass jedoch kein Bezug unter Steueraussetzung erfolgt sei und dass in der Zeit von März 2011 bis Juli 2011 anstelle von Steueranmeldungen lediglich Leermeldungen abgegeben wurden.

Die Bewilligungszeit (22. März bis 1. Juli 2011) der Berechtigung lag - mit einer knappen Überschreitung - tatsächlich außerhalb des vom Sicherstellungsbescheid erfassten Zeitraumes (28. Juni bis 5. Dezember 2011).

Die Bewilligung zum registrierten Empfänger stand auch zu keinem Zeitpunkt mit der Entstehung der Mineralölsteuerschuld für Schmieröle, wie dem gegenständlichen Olej Rust Cleaner, ein Mineralöl im weiteren Sinn, nach § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG in den vom erwähnten Sicherstellungsbescheid betroffenen Fällen im Zusammenhang. Inhalt der Bewilligung als registrierter Empfänger waren Diesel und Heizöl extra leicht, Mineralöle im engeren Sinn; Gegenstand des Sicherstellungsverfahren hingegen war Olej Rust Cleaner, ein Mineralöl im weiteren Sinn.

Das Vorbringen des Bf, das Zollamt - hätte es dieses Faktenwissen gehabt - hätte weder die C als belangten Verband noch ihn als ihren Gesellschafter in das Strafverfahren wegen Abgabentrug einbeziehen dürfen, ist nicht berechtigt.

Einerseits ergibt sich aus dem - auch vom VwGH in der Revisionsentscheidung betreffend die Sicherstellung als wesentlich erachteten - Telefonüberwachungsprotokoll vom 20. Oktober 2011, dass der Bf mit einer strafrechtlichen Auseinandersetzung gerechnet hat. Bei diesem Telefongespräch hat der Bf dem J Ratschläge und Anweisungen erteilt, wie erwirtschaftetes Geld am besten angelegt werden könne, in ein Haus, das an die Frau oder die Kinder übergeben werde, um es nach einer eventuellen Verhaftung und Gefängnisstrafe noch zur Verfügung zu haben.

Andererseits geht aus der Aktennotiz vom 22. Juni 2011 nicht hervor, die C habe sich im Zuge der Amtseinschau beim Zollamt Linz Wels bezüglich der Lieferung des Schmieröls Olej Rust Cleaner, bezüglich des "neuen Geschäftsmodells", nämlich die erstmalige Abgabe eines Kraftstoffes, eines Mineralöls im weitern Sinn als Treibstoff im Bundesgebiet erkundigt und eine diesbezügliche Auskunft erhalten. Die Erteilung einer (solchen) und nicht unwesentlichen Auskunft wäre - der Erfahrung des täglichen Lebens folgend - mit Sicherheit vom Leiter der Amtshandlung in der Aktennotiz, die nach den Ausführungen des Bf das Ergebnis eines Diktates desselben war - schriftlich festgehalten worden.

Erst dann ließe sich beurteilen, ob ein sachkundiger Rat eingeholt und ob bzw. dass eine möglicherweise falsche Auskunft als fachkundige Meinung, auf die vertraut werden kann, erteilt wurde und ob bzw. dass entschuldbarer im Sinne von strafloser Irrtum vorliegt.

Das Zollamt verfügte über Informationen, dass dem Bf bekannt war, dass der Olej Rust Cleaner als Ware der dem gegenständlichen Sicherstellungsbescheid zugrunde liegenden Lieferungen aus Polen kam. Das Zollamt verfügte über Informationen, dass dem Bf bekannt war, dass das Mineralöl Olej Rust Cleaner unversteuert dem Kraftstoffbereich zugeführt, also verdieselbt wird.

Der Bf hatte bereits im Jahr 2010, damit deutlich vor dem Ergehen des gegenständlichen Sicherstellungsbescheides, Kenntnis von den Ermittlungen der Zollfahndung Linz gegen J und weiter Beteiligte in einer gleich gelagerten Sache. Auch in diesem Fall wurde Mineralöl ohne Versteuerung in das Steuergebiet der Republik Österreich verbracht.

Es wurden mit gefälschten Rechnungen und unter Zuhilfenahme von Scheinfirmen

ordentliche Geschäftsvorgänge vorgetäuscht

Der Bf hat damals die

Zollbehörde über Ersuchen bei der Aufklärung sogar unterstützt und sich diesbezüglich in der SMS-Nachricht vom 29. September 2011 an J sogar gerühmt wie folgt:

"Das Beste war für mich gestern bei den ganzen Berichten, das es immer geheißen hat, dass dank der Zollfahndung Linz das alles aufgedeckt wurde. Wenn ich denen das nicht Punkt für Punkt erklärt hätte, wüssten sie heute noch nichts dies dummen Zoll..."

Dass die Ware aus Polen kommt und dass dem Bf die Steuerunredlichkeit bekannt war, ergibt sich auch noch und dies deutlich und zwingend aus den aus I-

Phones ausgelesenen überwachten SMS-Nachrichten und aus den Protokollen über die überwachten Telefongespräche,

wie z.B.

- aus der SMS-Nachricht des Bf an J vom 7. Juli 2011:

"Iss leicht wieda nix mit'n Sprit. Die Polen nix geliefert oder ...";

- aus der SMS-Nachricht des Bf an J vom 13. September 2011:

"... Wenn die Dreckspolen wie vereinbart geliefert hätten ...".

- aus der SMS-Nachricht des J vom 28. September 2011:

Dieser teilt dem Bf mit, dass die alte Sache offengelegt ist, dass sie aber weiter so arbeiten müssen, still und leise jede Woche zwischen 12 und 15 Züge;

der Bf erwidert am gleichen Tag: "Meine Meinung 100%";

- aus dem bereits erwähnten Telefonüberwachungsprotokoll vom 20. Oktober 2011:

Bei diesem hat der Bf dem J Ratschläge und Anweisungen erteilt, wie erwirtschaftetes Geld am besten angelegt werden könne, um es nach einer eventuellen Verhaftung und Gefängnisstrafe noch zur Verfügung zu haben;

- aus dem Telefonüberwachungsprotokoll vom 25. Oktober 2011:

Im Telefongespräch äußerte sich der Bf u.a. dahingehend, dass J den anderen Tatbeteiligten sagen soll, er werde seine ganzen Sachen zurückziehen und dass er, sollte er in die Pfanne gehauen werden, alle die dabei gewesen sind mitnimmt;

- aus dem Telefonüberwachungsprotokoll vom 29. November 2011:

J teilte K mit, dass die Sache aufgeflogen ist.

Bei der Staatsanwaltschaft seien alle namentlich erfasst. Er solle zum Bf fahren, um ihn zu warnen, dass dessen Telefon überwacht wird, er getraue sich nicht mehr, den Bf anzurufen. Die Staatsanwaltschaft wisse, dass sie in Polen kaufen, über Deutschland umschlagen und dass Slowenien fahren. Die Sache gehe gegen den Bf, die Staatsanwaltschaft wisse genau, wie viel der Bf pro Zug verdient habe. Es brenne lichterloh.

Damit, dass sich der Bf auch bei der Verbringung des aus Polen stammenden Olej Rust Cleaner steuerunredlich verhalten hat und dass ihm dieses Verhalten auch bewusst war, hat sich das BFG bereits in seinem, vom VwGH geprüften und an den Bf ergangenen Erkenntnis vom 22. April 2014, jj, auseinander gesetzt und darf an dieser Stelle ergänzend auch darauf verwiesen werden.

Der Bf wusste um die steuerliche Unredlichkeit des neuen Modells, um die Steuerbarkeit der Lieferungen des Olej Rust Cleaner. Er hat sich nicht geirrt, weil berechtigt davon ausgegangen werden darf, dass er um die Steuerbarkeit der Verbringung des Olej Rust Cleaners im Rahmen des neuen Modells wusste. Nicht nur die Inhalte der lediglich beispielhaft angeführten Protokolle über die überwachten Telefongespräche und die Inhalte der beispielhaft angeführten überwachten SMS-Nachrichten sprechen dagegen, dass sich der Bf betreffend die Lieferungen des Mineralöls Olej Rust Cleaner darüber geirrt haben soll, die Lieferungen des Mineralöls wären bei der C nicht steuerbar.

Im Sicherstellungsverfahren hat das Zollamt dem Unabhängigen Finanzsenat die Akten des Zollamtes, darunter die Telefonüberwachungsprotokolle und die überwachten und ausgelesenen SMS-Nachrichten sowie den an die Staatsanwaltschaft Ried im Innkreis gerichtete Anlassbericht, vorgelegt.

Der steuerliche Vertreter des Bf hat diesbezüglich am 13. Dezember 2012 in der Außenstelle Graz des Unabhängigen Finanzsenates Akteneinsicht genommen. Damit wurde dem Bf zum Anlassbericht, zu den Telefonüberwachungsprotokollen und zu den ausgelesenen SMS-Nachrichten, auf die in dieser Entscheidung Bezug genommen wurde, das Parteiengehör gegeben.

Ein Anspruch auf Wiederaufnahme des Verfahrens kann nicht auf solche Tatsachen gestützt werden, die der Abgabenbehörde bereits bekannt waren, aber im Ermittlungsverfahren als unwesentliche nicht weiter berücksichtigt wurden (VwGH 8.11.1973, 1428/72).

Wie bereits dargelegt, müssen als Neuerungstatbestand "für die Entscheidung relevante" Tatsachen und Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sein. Der Inhalt der Aktennotiz vom 22. Juni 2011 ist aus folgenden Gründen keine relevante Tatsache und kein relevantes Beweismittel:

- Nach der im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheid-Sicherstellungsauftrages geltenden Rechtslage war das Vorhandensein eines Kraftstoffbetriebes weder für einen registrierten Empfänger noch für einen Mineralölhändler notwendig.
- Die Bewilligung als registrierter Empfänger hat auch Direktlieferungen ermöglicht.
- Mit dem Vorbringen der C "Keine Steuerschuld nach § 22 Abs. 1 Z 4 MinStG ohne Kraftstoffbetrieb" in dem Sinne, die C stelle in den Raum, dass sie über keinen Kraftstoffbetrieb im Sinne des § 19 Abs. 1 erster Satz MinStG verfüge, aus dem Kraftstoff abgegeben werden könne, weshalb sie nicht Schuldner nach § 22 Abs. 1 Z 4 MinStG sein könne, hatte sich bereits der VwGH zu befassen. Dazu genügte dem VwGH in seiner Entscheidung vom 30. Mai 2017, Ra 2016/16/0087, der Hinweis darauf, dass § 19 Abs. 1 MinStG den Begriff des Kraftstoffbetriebes definiert während § 22 Abs. 1 Z 4 leg. cit.

nicht auf den Kraftstoffbetrieb abstellt, sondern auf den weiteren Begriff des Betriebes, in Rahmen dessen Kraftstoff abgegeben wird. Dass dies auf den Betrieb der C zugetroffen hat, hat der VwGH in seiner Entscheidung vom 16. Dezember 2014, Ro 2014/16/0070, ausgeführt. Auch wenn die C (als Revisionswerberin) ins Treffen geführt hat, sie wäre zur Abgabe der Kraftstoffe nicht in der Lage gewesen, weil sie mit dem Kraftstoff nicht in Berührung gekommen sei, weil sie mangels eigener oder angemieteter Erdtanks (...) operativ dazu nicht in der Lage gewesen sei, Ware in Empfang zu nehmen, zu lagern und sodann wieder körperlich abzugeben, durfte das BFG nach den Ausführungen des VwGH zu Recht die Abgabe des Kraftstoffes als Abgabe im Rahmen des Betriebes der C werten und sie als Steuerschuldnerin ansehen.

- Die Bewilligung zum registrierten Empfänger von Mineralölen im engeren Sinn stand zu keinem Zeitpunkt mit der Entstehung der Mineralölsteuerschuld für Schmieröle (Olef Rust Cleaner) als Mineralöle im weiteren Sinn in den vom Sicherstellungsbescheid betroffenen Fällen, wonach in der Zeit vom 28. Juni bis zum 5. Dezember 2011 in insgesamt 200 Fällen unversteuertes Mineralöl vorschriftswidrig in das Steuergebiet der Republik Österreich eingebbracht wurde, im Zusammenhang.
- Der Zeitraum, in dem für die C die Bewilligung zum registrierten Empfänger gegolten hat (22. März bis 1. Juli 2011), deckt sich im Wesentlichen nicht mit jenem, dem Sicherstellungsbescheid zugrunde gelegten (28. Juni bis 5. Dezember 2011).
- Der Auffangtatbestand des § 21 Abs. 1 Z 5 MinStG setzt nicht voraus, dass nur Kraftstoffbetriebe (§ 19 leg. cit.) Kraftstoffe abgeben können bzw. dass - anders formuliert - die C ein Kraftstoffbetrieb sein bzw. Lagertanks haben musste.

Weil der Antrag auf Wiederaufnahme abzulehnen ist, ist Übung von Ermessen erst gar nicht möglich.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des BFG ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des VwGH abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei der erheblichen Rechtsfrage des Hervorkommens neuer Tatsachen, der erheblichen Rechtsfrage, dass auch ein registrierter Empfänger ohne Vorhandensein eines Kraftstoffbetriebes zum Steuerschuldner werden kann, der erheblichen Rechtsfrage, dass der Behörde der neu hervorgekommene Sachverhalt und nicht das Papier auf dem dieser schriftlich festgehalten wurde, in einer bestimmten Qualität bekannt sein musste, zur erheblichen Rechtsfrage, dass auch innere Vorgänge und Einstellungen, soweit sie rational feststellbar sind, Tatsachen, also Sachverhaltselemente sind, ist das BFG von der im Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des VwGH nicht abgewichen.

Graz, am 8. Jänner 2019