

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V., über die Beschwerde vom 12. Juni 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Z. vom 16. Mai 2013, Zl.: 0000, betreffend Altlastenbeitrag und Säumniszuschlag zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (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

I.) Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 16. Mai 2013, Zl.: 0000, schrieb das Zollamt der beschwerdeführenden GmbH (Beschwerdeführerin, Bf.) einen Altlastbeitrag für das zweite, dritte und vierte Quartal 2010 sowie für das zweite Quartal 2011 in näher angeführter Höhe und einen Säumniszuschlag vor.

Dies zusammengefasst mit der Begründung, dass nach den Feststellungen des Zollamtes auf dem Grundstück Nr. **/* in der KG *** gebrochene Baurestmassen für eine Geländeverfüllung verwendet worden seien. Der Grundstückseigentümer habe mitgeteilt, dass auf dem genannten Grundstück in der Zeit von Mai 2010 bis Juni 2011 insgesamt 2.496,91 Tonnen gebrochene Baurestmassen eingebaut worden seien. Eine telefonische Anfrage habe ergeben, dass der Bf. die erforderlichen Bewilligungen nicht erteilt worden seien.

Am 13. Oktober 2011 habe die Bf. dem Zollamt den Bescheid der Bezirkshauptmannschaft X. vom 21. September 2011 über die Betriebsanlagengenehmigung gem. der Gewerbeordnung und die Baubewilligung nach der NÖ Bauordnung 1996 übermittelt. Über Antrag des Zollamtes habe der Bezirkshauptmann von X. mit Bescheid vom 3. Jänner 2013 festgestellt, dass es sich um keine beitragspflichtige Tätigkeit im Sinne des Altlastensanierungsgesetzes handle.

Der Landeshauptmann von Niederösterreich habe der vom Zollamt dagegen erhobenen Berufung mit Berufungsentscheidung vom 4. April 2013 stattgegeben und festgestellt, dass das von der Bf. in der Zeit von Mai 2010 bis zum Juni 2011 auf dem bereits

angeführten Grundstück für eine Anschüttung verwendete Material (recycelte Baurestmassen)

1) Abfall im Sinne des Altlastensanierungsgesetz sei,
2) dem Altlastenbeitrag unterliege,
3) eine beitragspflichtige Tätigkeit gem. § 3 Abs. 1 Z 1 lit c AISAG idF BGBl I Nr. 40/2008 vorliege,

4) der Abfallkategorie gem. § 6 Abs. 1 Z 1 lit b AISAG, BGBl I Nr. 40/2008, angehöre.
Im gegenständlichen Fall liege mit dem Bescheid (Berufungsentscheidung) des Landeshauptmannes von Niederösterreich vom 4. April 2013 ein (rechtskräftiger) Bescheid vor, in dem festgestellt werde, dass die verfahrensgegenständlichen 2.497 Tonnen Baurestmassen dem Altlastenbeitrag unterliegen würden.

Die Zollbehörde sei daher im gegenständlichen Abgabenverfahren an den Spruch des erwähnten Feststellungsbescheides gebunden. Mit dem Veranlassen des Einbaus der Baurestmassen in der Menge von gesamt 2.497 Tonnen (auf volle Tonnen gerundet) sei daher für die Bf. der Altlastenbeitrag gem. § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. c in Verbindung mit § 4 Z. 3 AISAG in der Höhe von € 8,00 pro Tonnen entstanden.

Die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben mit Bescheid gem. § 201 Abs. 2 Ziffer 3 BAO liege im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen im Sinne des § 20 BAO seien innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sei dabei die Bedeutung „berechtigter Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen.

Billigkeitsgründe habe das Zollamt nicht erkennen können.

Der Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sehe vor, dass die Abgabenbehörden darauf zu achten hätten, alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften zu erfassen und gleichmäßig zu behandeln, sowie dass darüber zu wachen sei, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt würden.

Die Festsetzung und die Erhebung von Abgaben würden im öffentlichen Interesse liegen und seien daher zweckmäßig.

Unter Beachtung des Vorranges des Prinzips der Rechtssicherheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erachte es das Zollamt als zweckmäßig, die gegenständlichen Abgaben festzusetzen.

Mit Schriftsatz vom 12. Juni 2013 wurde dagegen Beschwerde erhoben sowie ein Antrag gemäß § 295a BAO eingebracht.

Das Zollamt wies in der Folge die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 8. Jänner 2015, Zl. 0001, als unbegründet ab.

Nach Darstellung des Sachverhaltes, des Verfahrensganges und der Rechtslage führte die Zollbehörde zur Begründung aus (auszugsweise):

Die Bf. habe in der Beschwerde die Entstehung des Altlastenbeitrages für das auf dem näher genannten Grundstück im Zeitraum zweites bis viertes Quartal 2010 und im zweiten Quartal 2011 eingebaute Material nicht bestritten. Streitgegenständlich sei, ob die von der Bezirkshauptmannschaft erteilten Genehmigungen nach der GewO und nach der NÖ BauO Ereignisse seien, denen eine abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenspruches zukomme. Eine nachträglich erteilte Bewilligung könne ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO sein, welches eine abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenspruches habe.

§ 295a BAO sei jene verfahrensrechtliche Regelung, mit der ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden könne, als ein Ereignis eintrete, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenspruches habe.

Die Entscheidung ob ein Bescheid abgeändert werde, stehe der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des abzuändernden Bescheids zuständig gewesen sei. Werde in einer Bescheidbeschwerde, in einem Vorlageantrag oder in einem sonstigen Schreiben vor Erledigung der Bescheidbeschwerde der Antrag gestellt, so sei er bei deren meritorischer Erledigung zu berücksichtigen. In meritorischen Erledigungen von Bescheidbeschwerden seien nämlich Änderungen der Sach- und Rechtslage ebenso wie neue Anträge idR zu beachten (Ritz, BAO-Kommentar, 5. überarbeitete Auflage, Rz. 31 zweiter Unterabsatz zu § 295a BAO).

Im gegenständlichen Fall sei vor Erledigung der Beschwerde ein Antrag gem. § 295a BAO gestellt worden. Dieser Antrag werde in der Beschwerdeentscheidung berücksichtigt. Die Berücksichtigung des Antrages gem. § 295a BAO im Beschwerdeverfahren liege im Ermessen des Zollamtes, da dieses den Abgabenbescheid erlassen habe, dessen Änderung von der Bf. beantragt worden sei.

In der Beschwerdeentscheidung sei unter der Berücksichtigung eines Antrages gem. § 295a BAO von der Abgabenbehörde eine Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO, innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände, zu treffen.

Eine Ermessensübung gem. § 20 BAO habe sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 5. überarbeitete Auflage, Rz. 8 ff zu § 20 BAO). Dieser Zweck sei die - durch die ständige Rechtsprechung des VwGH abgesicherte - „zulässige Verwendung von Abfällen“ (Erkenntnisse des VwGH vom 22.4.2004, 2003/07/0173 und vom 23.10.2014, Ra 2014/07/0031).

Eine zulässige Verwendung oder Verwertung von Abfällen setze nicht nur voraus, dass die Materialien für den angestrebten Zweck unbedenklich verwendet werden könnten, sondern auch, dass die für diese Verwendung oder Verwertung allenfalls erforderlichen behördlichen Bewilligungen, Anzeigen, Nichtuntersagungen etc. vorliegen würden.

Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ sei dabei die Bedeutung „berechtignte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen.

Billigkeitsgründe habe das Zollamt nicht erkennen können, da es im Verantwortungsbereich der Bf. gelegen sei, vor Beginn der Verfüllung bei der zuständigen Behörde um eine entsprechende Baubewilligung anzusuchen. Mit dem Einbringen der Baurestmassen sei im zweiten Quartal 2010 begonnen worden, ein Antrag auf Erteilung einer Baubewilligung sei erst nach Ende der Schütтарbeiten am 23. August 2011 gestellt worden. Bewilligungspflichtige Bauvorhaben (§ 14 NÖ BauO) dürften erst nach Erteilung einer Baubewilligung (§ 23 NÖ BauO) und nach Anzeige des Baubeginns (§ 26 NÖ BauO) an die Baubehörde errichtet werden. Hätte die Bf. zeitgerecht Anträge auf Erteilung einer baubehördlichen und gewerberechtlichen Bewilligung gestellt, wäre die Schüttung zulässigerweise und daher im Einklang mit den geltenden gesetzlichen Bestimmungen erfolgt und es wäre zu keiner Entstehung der Altlastenbeitragsschuld gem. § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c AISAG gekommen.

Es liege ein massiver Verstoß gegen den Zweck der Norm vor, Ausnahmen von der Beitragspflicht nur bei zulässiger Verwendung der Abfälle zuzulassen.

Unter Beachtung des Vorranges des Prinzips der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erachte es das Zollamt als zweckmäßig, die nachträglich erteilte Bewilligung im Sinne des § 295a BAO nicht zu berücksichtigen. Bezüglich der Entstehung der Abgabenschuld und der Festsetzung des Altlastenbeitrages gem. § 201 BAO werde auf die ausführliche Begründung in der angefochtenen Entscheidung verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 10. Februar 2015 beantragte die Bf. die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag). Dies im Wesentlichen mit der Begründung, die Beschwerdeentscheidung des Zollamts stehe in eindeutigen Widerspruch zur Rechtsprechung des VwGH: Für den VwGH (VwGH 23.05.2012, 2009/17/0086) komme es nicht darauf an, dass der Bewilligungsantrag für die Baumaßnahme bereits vor der Verwendung der Recyclingbaustoffe bei der zuständigen Behörde eingebracht worden sei. Im Anlassfall des zitierten VwGH-Erkenntnisses sei der Bewilligungsantrag eindeutig erst nach der Verwendung der Recyclingbaustoffe eingebracht und die Baumaßnahme bewilligt worden, trotzdem habe der VwGH auf die Anwendung des § 295a BAO aufgrund der nachträglich erteilten Baubewilligung hingewiesen. Für die Ermessensübung sei es daher nicht relevant, wann der Bewilligungsantrag bei der Behörde eingebracht worden sei.

Warum ansonsten ein „massiver Verstoß gegen den Zweck der Norm“ vorliegen sollte, bleibe vollkommen unbegründet. Der einzige Grund für die vom Zollamt angenommene Beitragspflicht bestehe darin, dass zum Zeitpunkt der Verwendung der Recyclingbaustoffe die erforderlichen Bewilligungen für den Lagerplatz noch nicht vorgelegen seien. Alle anderen Voraussetzungen für die Ausnahmen von der Beitragspflicht seien zweifelsfrei erfüllt. Von einem massiven Verstoß gegen die Bestimmung über die Ausnahme von der Beitragspflicht könnte nur dann gesprochen werden, wenn etwa die Qualität der

Recyclingbaustoffe zweifelhaft und daher eine Gefährdung von öffentlichen Interessen gegeben gewesen wäre. Der Zweck der Beitragspflicht bzw. der Ausnahme von der Beitragspflicht sei es nämlich, eine Gefährdung von öffentlichen Interessen, insbesondere des Boden- und Grundwasserschutzes, hintanzuhalten. Dadurch, dass das Zollamt nur auf den Zeitpunkt des Bewilligungsantrags abstelle, habe es selbst den Zweck der Norm missachtet.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen :

II.) Sachverhalt

Die Bf. hat in der Zeit von Mai 2010 bis zum Juni 2011 am Grundstück Nr. **/*, KG ***, Anschüttungen vorgenommen, um einen Lagerplatz für Baumaterialien sowie zum Abstellen von Baumaschinen zu errichten. Zur Durchführung der Geländeanpassung wurden Baurestmassen in einer Menge von 2.497 Tonnen eingebaut. Die dafür verwendeten Materialien aus mineralischen Hochbaurestmassen stammen laut Angaben der Bf. ausschließlich aus einer näher angeführten Recyclinganlage.

Mit dem in Rechtskraft erwachsenen Bescheid des Landeshauptmannes von Niederösterreich vom 4. April 2013, Zl. ***0, wurde festgestellt, dass das von der Bf. für die Anschüttung verwendete Material (recycelte Baurestmassen)

- 1) Abfall im Sinne des Altlastensanierungsgesetz ist,
- 2) dem Altlastenbeitrag unterliegt,
- 3) eine beitragspflichtige Tätigkeit gem. § 3 Abs. 1 Z 1 lit c AISAG idF BGBl I Nr. 40/2008 vorliegt,
- 4) der Abfallkategorie gem. § 6 Abs. 1 Z 1 lit b AISAG, BGBl I Nr. 40/2008, angehört.

Zum Zeitpunkt der Aufbringung der Schüttungen waren ein Betriebsanlagen-genehmigungsverfahren und ein Baubewilligungsverfahren bezüglich der Errichtung eines Lagerplatzes lediglich in Vorbereitung. Ein konkreter Einreichzeitpunkt des geplanten Projektes stand zu diesem Zeitpunkt noch nicht fest. Das Ansuchen um Baubewilligung und gewerbebehördliche Genehmigung erfolgte dann mit Schreiben vom 23. August 2011. Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 19. September 2011 wurde in der Folge von der Bezirkshauptmannschaft X. mit Bescheid vom 21. September 2011, Zln.: ***01 und ***02, der gegenständliche Lagerplatz baubehördlich bewilligt und gewerbebehördlich genehmigt.

III.) Beweiswürdigung

Der unter II. angeführte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Zollamt vorgelegten Verwaltungsakten sowie aus den Angaben und Vorbringen der Bf. Ausgehend von den Ermittlungsergebnissen sieht das Bundesfinanzgericht den maßgeblichen Sachverhalt als ausreichend geklärt an. Es liegen in sachverhaltsmäßiger Hinsicht keine begründeten Zweifel vor, die durch weitere Ermittlungen zu verfolgen wären, zumal auch die Verfahrensparteien keine solchen begründeten Zweifel darlegten, dass weitere Erhebungen erforderlich und zweckmäßig erscheinen.

IV.) Rechtslage

Die hier maßgeblichen Bestimmungen des Altlastensanierungsgesetzes, ALSAG, BGBl Nr. 299/1989 idF. BGBl I Nr. 40/2008 lauten wie folgt:

„Altlastenbeitrag

Gegenstand des Beitrags

§ 3. (1) Dem Altlastenbeitrag unterliegen

1. das Ablagern von Abfällen oberhalb oder unterhalb (dh. unter Tage) der Erde; als Ablagern im Sinne dieses Bundesgesetzes gilt auch

(...)

c) das Verfüllen von Geländeunebenheiten (ua. das Verfüllen von Baugruben oder Künetten) oder das Vornehmen von Geländeanpassungen (ua. die Errichtung von Dämmen oder Unterbauten von Straßen, Gleisanlagen oder Fundamenten) oder der Bergversatz mit Abfällen,

(...)

(1a) Von der Beitragspflicht ausgenommen sind

(...)

6. mineralische Baurestmassen, wie Asphaltgranulat, Betongranulat, Asphalt/Beton-Mischgranulat, Granulat aus natürlichem Gestein, Mischgranulat aus Beton oder Asphalt oder natürlichem Gestein oder gebrochene mineralische Hochbaurestmassen, sofern durch ein Qualitätssicherungssystem gewährleistet wird, dass eine gleichbleibende Qualität gegeben ist, und diese Abfälle im Zusammenhang mit einer Baumaßnahme im unbedingt erforderlichen Ausmaß zulässigerweise für eine Tätigkeit gemäß Abs. 1 Z 1 lit. c verwendet werden,

(...)

Wer eine Ausnahme von der Beitragspflicht gemäß diesem Absatz in Anspruch nimmt, hat auf Verlangen dem Zollamt oder im Rahmen eines Feststellungsverfahrens der Behörde (§ 21) nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Ausnahme vorliegen.

(...)

Beitragschuldner

§ 4. Beitragsschuldner ist

(...)

3. in allen übrigen Fällen derjenige, der die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst hat; sofern derjenige, der die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst hat, nicht feststellbar ist, derjenige, der die beitragspflichtige Tätigkeit duldet.

(...)

Bemessungsgrundlage

§ 5. Die Bemessungsgrundlage ist die Masse des Abfalls entsprechend dem Rohgewicht. Als Rohgewicht gilt das Gewicht des Abfalls mit seinen Verpackungen.

Höhe des Beitrags

§ 6. (1) Sofern die folgenden Absätze nicht anderes bestimmen, beträgt der Altlastenbeitrag für beitragspflichtige Tätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 4 je angefangene Tonne für

1. a) Erdaushub oder

b) Baurestmassen oder gleichartige Abfälle aus der Produktion von Baustoffen gemäß Anhang 2 der Deponieverordnung 2008, BGBl. II Nr. 39/2008, oder

c) sonstige mineralische Abfälle, welche die Grenzwerte für die Annahme von Abfällen auf einer Baurestmassendeponie gemäß Deponieverordnung 2008 (Anhang 1, Tabelle 5 und 6), BGBl. II Nr. 39/2008, einhalten,

ab 1. Jänner 2008.....8,00 Euro,

2. alle übrigen Abfälle

ab 1. Jänner 2008.....87,00 Euro.

(...)

Beitragsschuld

§ 7. (1) Die Beitragsschuld entsteht im Fall der Beförderung von Abfällen zu einer Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a außerhalb des Bundesgebietes mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die Beförderung begonnen wurde, bei allen übrigen beitragspflichtigen Tätigkeiten mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde.

(...)

Erhebung des Beitrags

§ 9. (1) (...)

(2) Der Beitragsschuldner hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr (Anmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Anmeldung bei dem für die Einhebung zuständigen Zollamt einzureichen, in der er den für den Anmeldungszeitraum zu entrichtenden Beitrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Der Beitragsschuldner hat den Beitrag spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

(...)“

Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF. BGBl. I Nr. 14/2013 lauten wie folgt:

„§ 20. 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.“

„§ 201. (1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(...)“

„§ 217. (1) Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

(2) Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

(...)“

„§ 295a. (1) Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

(2) Die Entscheidung über die Abänderung steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des abzuändernden 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.“

V.) Rechtliche Erwägungen

Im vorliegenden Verfahren ist die Frage strittig, ob die Voraussetzungen für eine nachträgliche Bescheidänderung wegen Eintritts rückwirkender Ereignisse nach § 295a BAO vorlagen.

In der Beschwerde wird ins Treffen geführt, dass mit dem Bescheid der Bezirkshauptmannschaft X. vom 21. September 2011, ***01, ***02, eine Betriebsanlagengenehmigung gemäß § 74 GewO und eine Baubewilligung nach § 14 NÖ BauO für den Lagerplatz und die damit verbundenen Errichtungsmaßnahmen vorliegen würden. Im Sinne der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 23.5.2012, 2009/17/0086; VwGH 23.5.2012, 2009/17/0089; VwGH 23.5.2012, 2010/17/0057) sei somit ein Ereignis eingetreten, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand eines Abgabenanspruches habe. Mit dem Vorliegen der Bewilligungen für die übergeordnete Baumaßnahme seien alle Voraussetzungen für die Ausnahme von der Beitragspflicht gemäß § 3 Abs. 1a Z. 6 AISAG erfüllt. Die in den genannten VwGH-Erkenntnissen maßgebliche Rechtslage entspreche auch inhaltlich der im Zeitpunkt des Einsatzes der Recyclingbaustoffe anzuwendenden Rechtslage.

Im rechtskräftigen Bescheid des Landeshauptmannes von Niederösterreich (LH) vom 4. April 2013, Zl. ***0, wird zur Frage der Anwendbarkeit des § 3 Abs. 1a Z. 6 AISAG ausgeführt:

„ ... Zu den einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen dieses Befreiungstatbestandes ist auszuführen:

Es muss durch ein Qualitätssicherungssystem gewährleistet sein, dass eine gleichbleibende Qualität gegeben ist. Der Gesetzgeber hat für die Anwendbarkeit dieser Ausnahmebestimmung eine gleich bleibende Qualität verlangt, die durch ein Qualitätssicherungssystem gewährleistet sein muss, ohne diese Begriffe zu definieren. Die Amtssachverständige für Deponietechnik und Gewässerschutz hat in ihrer Stellungnahme vom 14.03.2011 dargelegt, welche Parameter ein Qualitätssicherungssystem aufweisen muss, um den Stand der Technik zu entsprechen und um zu gewährleisten, dass eine gleich bleibende Umweltqualität der Recyclingbaustoffe sichergestellt ist.

Wie festgestellt, wurden die entsprechenden Untersuchungen durchgeführt. Eine gleich bleibende Umweltqualität der aufbereiteten Baurestmassen konnte daher nachgewiesen werden, sodass aus diesem Gesichtspunkt die Anwendbarkeit des § 3 Abs 1a Z 6 AISAG möglich erscheint.

Weiters müssen die Abfälle im Anwendungsbereich des Befreiungstatbestandes im Zusammenhang mit einer Baumaßnahme im unbedingt erforderlichen Ausmaß zulässigerweise verwendet worden sein.

Wie festgestellt war Zweck der Maßnahme im Schüttungszeitpunkt die Schaffung einer ebenen Fläche für die Errichtung eines Lagerplatzes. Dieses Projekt war zu diesem Zeitpunkt baubehördlich nicht bewilligt, obwohl eine Bewilligungspflicht für die Errichtung dieses Bauvorhabens gemäß § 14 NÖ Bauordnung 1996 idF LGBl 8200-15 bestanden

hat. Ebensowenig lag zu diesem Zeitpunkt - entgegen der einschlägigen Bestimmungen der Gewerbeordnung 1994 - eine gewerbebehördliche Genehmigung vor.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hat die Verwirklichung des in § 3 AISAG normierten Ausnahmetatbestandes ua zur Voraussetzung, dass alle erforderlichen Bewilligungen sowohl für die Vornahme der Verfüllung oder Geländeanpassung als auch für die übergeordnete Baumaßnahme im Sinn dieser Bestimmung in dem für das Entstehen der Beitragsschuld maßgeblichen Beurteilungszeitpunkt vorgelegen sind (vgl. VwGH vom 24.1.2013, 2010/07/0218; VwGH vom 25.6.2009, 2006/07/0105; VwGH vom 6.7.2006, 2004/07/0141).

Da weder eine baubehördliche Bewilligung noch eine gewerbebehördliche Genehmigung für die Errichtung des Lagerplatzes im Schüttzeitpunkt vorgelegen hat, kann der zitierte Befreiungstatbestand nicht zur Anwendung gelangen.

Zum Tatbestandsmerkmal der Zulässigkeit der Maßnahme ist nochmals festzuhalten, dass die vom finanzrechtlichen Verfahren umfassten Abfalllagerungen den abfallrechtlichen Normen widersprechend erfolgten: Wie oben ausgeführt, kann von einer zulässigen Verwendung im Sinne des § 3 Abs 1a Z 6 AISAG nur die Rede sein, wenn alle erforderlichen Bewilligungen für die Geländevertüffung oder -anpassung in dem für die Beurteilung der Voraussetzungen für eine Beitragsfreiheit relevanten Zeitpunkt (= Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld) vorgelegen sind. Eine in diesem relevanten Zeitpunkt einmal entstandene Abgabenschuld kann durch die nachträgliche Einholung einer fehlenden Bewilligung nicht mehr rückgängig gemacht werden (vgl VwGH vom 24.1.2013, 2010/07/0218, und die dort zitierte Vorjudikatur).

Aus diesem Grund scheidet eine Anwendung des zitierten Befreiungstatbestandes im konkreten Fall aus. “

Die vorgenannte Entscheidung des LH stützte sich auf die Rechtsprechung des VwGH, wonach zur Vermeidung der Beitragspflicht nach dem AISAG im Wege der Erfüllung eines Ausnahmetatbestandes (im Beschwerdefall: § 3 Abs 1a Z 6 AISAG) im relevanten Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld alle notwendigen Bewilligungen vorliegen müssen.

Die sich aus dieser Judikaturlinie ergebenden möglichen Härten können allerdings - darauf weist der VwGH erstmals in seinem Erkenntnis VwGH 23.5.2012, 2010/17/0057, hin (ebenso VwGH 23.5.2012, 2009/17/0086 und VwGH 23.5.2012, 2009/17/0089) - in der Folge im Wege eine Antragstellung nach § 295a BAO gemildert werden. Eine nachfolgende Bewilligung berechtige zu einem Antrag auf Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses durch Abänderung des Abgabenbescheides zu stellen, weil „sie die nach der Abgabenschuldentstehung gesetzten Baumaßnahmen konstitutiv bewilligt und damit die entstandene Abgabenschuld an ihrer Wurzel berührt“. Da der Ausnahmetatbestand des § 3 Abs 1 Z 2 zweiter Halbsatz AISAG keine zeitlichen Beschränkungen hinsichtlich der Bedeutsamkeit rechtskonformer übergeordneter Baumaßnahmen enthalte und von seiner Regelungszielsetzung erkennbar baurechtlich

zulässige Baumaßnahmen abgabenrechtlich privilegieren möchte, ermögliche er auch die Geltendmachung nachfolgender Baubewilligungen im Wege des § 295a BAO.

Eine Bescheidänderung nach § 295a BAO hat zur Voraussetzung, dass ein Ereignis eintritt, welches abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabeanpruchs hat. Ein derartiges Ereignis muss - damit ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen kann - nach Erlassung des Abgabenbescheids eintreten. Tritt ein solches Ereignis hingegen vor Bescheiderlassung ein, muss es bereits im Abgabenbescheid Berücksichtigung finden; dies gilt auch für auf § 201 oder § 202 BAO gestützte Bescheide (vgl. VwGH 24.9.2014, 2010/13/0062; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192; VwGH 7.7.2011, 2007/15/0155; Ritz, BAO⁶, § 295a Tz 5; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 295a Anm 14).

Im gegenständlichen Fall lagen die erforderlichen Bewilligungen bereits vor Erlassung des hier angefochtenen Bescheides vom 16. Mai 2013 vor. Dieser Umstand muss daher bereits im auf § 201 BAO gestützten Abgabenbescheid Berücksichtigung finden. Ein Anwendungsfall des § 295a BAO liegt bei dieser Sachlage nicht vor.

Die Zollbehörde stützte den angefochtenen Bescheid auf § 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z. 3 BAO. Gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird. Die hier vorliegende erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben lag im Ermessen der Abgabenbehörde.

Gemäß § 279 Abs. 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht außer in hier nicht interessierenden Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst 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 Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Nach Art. 130 Abs. 3 B-VG liegt Rechtswidrigkeit - außer in Verwaltungsstrafsachen und in den zur Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes des Bundes für Finanzen gehörenden Rechtssachen - nicht vor, soweit das Gesetz der Verwaltungsbehörde Ermessen einräumt und sie dieses im Sinne des Gesetzes geübt hat. In Angelegenheiten des Abgabewesens ist es somit dem Verwaltungsgericht erlaubt, das Ermessen auch anders zu üben als die Verwaltungsbehörde (vgl. 1618 BlgNR 24. GP 14). Dem Bundesfinanzgericht ist somit auch in Ermessensfragen volle Kognition eingeräumt (VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0063, mwN).

Das Bundesfinanzgericht hat daher im Beschwerdeverfahren die Ermessensübung der Abgabenbehörde voll zu prüfen und das Ermessen in seinem Erkenntnis eigenverantwortlich zu üben (vgl. Ritz, BAO⁶, § 20 Tz 11).

Ermessensentscheidungen haben sich gemäß § 20 BAO innerhalb der Grenzen zu 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. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen (vgl. VwGH 3.7.2003, 2000/15/0043, mit Hinweis auf die Rechtsprechung).

Sowohl der angefochtene Bescheid vom 16. Mai 2013 als auch die Beschwerdevorentscheidung vom 8. Jänner 2015 enthalten Ausführungen zum Überwiegen der für eine Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO bzw. gegen eine Anwendung des § 295a BAO sprechenden Ermessensgründe: Demnach habe das Zollamt Billigkeitsgründe nicht erkennen können, da es im Verantwortungsbereich der Bf. gelegen sei, vor Beginn der Verfüllung bei der zuständigen Behörde um eine entsprechende Baubewilligung anzusuchen. Mit dem Einbringen der Baurestmassen sei im zweiten Quartal 2010 begonnen worden, ein Antrag auf Erteilung einer Baubewilligung sei erst nach Ende der Schütтарbeiten am 23. August 2011 gestellt worden. Bewilligungspflichtige Bauvorhaben (§ 14 NÖ BauO) dürften erst nach Erteilung einer Baubewilligung (§ 23 NÖ BauO) und nach Anzeige des Baubeginns (§ 26 NÖ BauO) an die Baubehörde errichtet werden. Hätte die Bf. zeitgerecht Anträge auf Erteilung einer baubehördlichen und gewerberechtlichen Bewilligung gestellt, wäre die Schüttung zulässigerweise und daher im Einklang mit den geltenden gesetzlichen Bestimmungen erfolgt und es wäre zu keiner Entstehung der Altlastenbeitragsschuld gem. § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c AISAG gekommen. Es liege ein massiver Verstoß gegen den Zweck der Norm vor, Ausnahmen von der Beitragspflicht nur bei zulässiger Verwendung der Abfälle zuzulassen.

Die Bf. führte dagegen im Vorlageantrag ins Treffen, dass auch im Anlassfall des VwGH-Erkenntnisses vom 23.5.2012, 2009/17/0086, der Bewilligungsantrag eindeutig erst nach der Verwendung der Recyclingbaustoffe eingebracht und die Baumaßnahme bewilligt worden sei, trotzdem der VwGH auf die Anwendung des § 295a BAO aufgrund der nachträglich erteilten Baubewilligung hingewiesen habe. Für die Ermessensübung sei es daher nicht relevant, wann der Bewilligungsantrag bei der Behörde eingebracht worden sei. Warum ein „massiver Verstoß gegen den Zweck der Norm“ vorliegen sollte, bleibe vollkommen unbegründet. Der einzige Grund für die vom Zollamt angenommene Beitragspflicht bestehe darin, dass zum Zeitpunkt der Verwendung der Recyclingbaustoffe die erforderlichen Bewilligungen für den Lagerplatz noch nicht vorgelegen seien. Alle anderen Voraussetzungen für die Ausnahmen von der Beitragspflicht seien zweifelsfrei erfüllt. Von einem massiven Verstoß gegen die Bestimmung über die Ausnahme von der Beitragspflicht könnte nur dann gesprochen werden, wenn etwa die Qualität der Recyclingbaustoffe zweifelhaft und daher eine Gefährdung von öffentlichen Interessen gegeben gewesen wäre. Der Zweck der Beitragspflicht bzw. der Ausnahme von der Beitragspflicht sei es nämlich, eine Gefährdung von öffentlichen Interessen, insbesondere des Boden- und Grundwasserschutzes, hintanzuhalten. Dadurch, dass das Zollamt nur auf den Zeitpunkt des Bewilligungsantrags abstelle, habe es selbst den Zweck der Norm missachtet.

Den Argumenten der Bf. ist zunächst entgegen zu halten, dass der vom VwGH aufgezeigte (im Beschwerdefall nicht anwendbare) Verfahrensweg über § 295a BAO keinen Automatismus darstellt. Das Höchstgericht betonte auch, dass durch die Ermessensgebundenheit des § 295a BAO sichergestellt werde, dass die Abgabenbehörde die Umstände der zunächst konsenswidrigen Durchführung der Baumaßnahme für die Frage der tatsächlichen Abänderung des Abgabenbescheides angemessen berücksichtigen könne.

Damit ist letztlich auch gewährleistet, dass kein Anreiz zu einem zunächst konsenswidrigen Vorgehen entsteht (Sutter in AnwBI 2012, 555).

Diese Überlegungen sind auch in die im vorliegenden Fall vorzunehmende Ermessensübung einzubeziehen und die Umstände der zunächst konsenswidrigen Durchführung der Baumaßnahme zu berücksichtigen.

Den Ausführungen des Zollamtes, es habe Billigkeitsgründe nicht erkennen können, ist die Bf. jedoch nicht substantiiert entgegen getreten und hat keine unter dem Ermessensgesichtspunkt der „Billigkeit“ zu berücksichtigenden Umstände vorgetragen.

Demnach musste auch das Bundesfinanzgericht davon ausgehen, dass die Verantwortung für die zunächst konsenslosen Aufschüttungen ausschließlich bei der Bf. lag. Es fehlt ihr somit jene Schutzwürdigkeit, die im Rahmen der Ermessensübung jenen zu Teil werden soll, die sich um eine zulässige Verwertung der Abfälle bemüht haben, aber etwa von der zuständigen Behörde eine unrichtige Rechtsauskunft erhalten haben.

Wie das Zollamt zu Recht ausführte, konnte zudem nicht unberücksichtigt bleiben, dass mit dem Einbringen der Baurestmassen im zweiten Quartal 2010 begonnen wurde und erst über ein Jahr später, am 23. August 2011, ein Antrag auf Erteilung einer Baubewilligung gestellt wurde. Liegt jedoch ein Verstoß gegen die Rechtsordnung im alleinigen Verantwortungsbereich der Bf., führt dies im vorliegenden Fall bei angemessener Berücksichtigung dieses Umstandes im Rahmen der Ermessensübung nicht dazu, der Billigkeit gegenüber den Zweckmäßigkeitsgründen den Vorzug einzuräumen, zumal durch das Verhalten der Bf. ein erheblicher Verwaltungsaufwand verursacht wurde (vgl. BFG 23.2.2016, RV/4200007/2013).

Wenn daher bei der Ermessensübung unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit dem öffentlichen Interesse an der Abgabenfestsetzung der Vorrang gegenüber den Interessen der Bf. eingeräumt wird, so kann darin unter Beachtung der zu würdigenden Sach- und Beweislage des Beschwerdefalls ein Ermessensfehler nicht erkannt werden.

Aus den dargelegten Erwägungen war somit die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Gemäß Art. 133 Abs. 3 B-VG liegt Rechtswidrigkeit nicht vor, soweit das Verwaltungsgericht Ermessen im Sinne des Gesetzes geübt hat.

Linz, am 4. Oktober 2018