

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in den Beschwerdesachen Bf, Adresse, vertreten durch Vertreter, über die Beschwerden vom 24.10.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Zollamt Salzburg vom 20.9.2013, Zahlen: 600000/00000/5-8/2013, betreffend Vorschreibung von Altlastenbeitrag für die Quartale 1/2010 bis 1/2013 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Das Amt der Salzburger Landesregierung hat das Zollamt Salzburg im Februar 2013 darauf aufmerksam gemacht, dass die GmbH1 in Ort1 Bau- und Abbruchholz an die Bf_alt (im August 2013 geändert auf Bf) übergeben haben soll, obwohl diese über keine entsprechende Erlaubnis für die Sammlung und Behandlung von Abfällen verfügt.

Durch Einsichtnahme in die Buchhaltungsunterlagen der genannten Genossenschaft (nachstehend mit "Bf" bezeichnet) wurde in der Folge festgestellt, dass diese im Zeitraum Jänner 2010 bis Jänner 2014 insgesamt 6120 Tonnen Bau- und Abbruchholz der Schlüsselnummer 17202 vom oa Unternehmen sowie von der GmbH2 in Ort2 angekauft und in ihrer Bio-Hackschnitzel-Heizung verbrannt hat. Der Obmann der Bf, X, wurde dazu im August 2013 vom Zollamt als Finanzstrafbehörde erster Instanz als Verdächtiger niederschriftlich einvernommen. Er gab zusammenfassend an, die Landwirte seien nicht in der Lage gewesen, den benötigten Bedarf an Hackschnitzel zu decken, weshalb man andere Lieferanten gesucht habe. Die von den genannten Firmen zugekauften Hackschnitzel seien überdies preislich günstiger gewesen. Eine Anlagengenehmigung für die Verbrennung von Abfällen - allerdings lediglich gemäß § 24a Abfallwirtschaftsgesetzes 2002 (AWG 2002) zum Sammeln und Behandeln - habe die Bf erst seit Frühjahr 2013. Weder seien von der Bf im

verfahrensgegenständlichen Zeitraum Altlastenbeitragsanmeldungen abgegeben noch Altlastenbeiträge gezahlt worden.

Mit Bescheiden vom 20.9.2013, Zahlen: 600000/00000/5-8/2013, hat das Zollamt Salzburg gegenüber der Bf Altlastenbeiträge für das Verbrennen des genannten Bau- und Abbruchholzes sowie Verspätungszuschläge gemäß § 135 Bundesabgabenordnung (BAO) und Säumniszuschläge gemäß § 217 BAO festgesetzt.

Laut Begründung sei der Altlastenbeitrag entstanden, weil die Bf Abfall verbrannt habe, ohne eine bewilligte Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlage im Sinne der Abfallverbrennungsverordnung (AVV) zu haben. Abfälle mit hohem biogenen Anteil gemäß § 5 Abs 1 Z 1 Ökostromgesetz, welche für eine Tätigkeit gemäß Abs 1 Z 2 oder 3 Altlastensanierungsgesetz verwendet werden, seien zwar von der Beitragspflicht ausgenommen, der Befreiungstatbestand des § 3 Abs 1a Z 7 Altlastensanierungsgesetz setze aber das Verbrennen von Abfällen in einer dafür genehmigten Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlage im Sinne der AVV voraus.

Da keine Abgabenerklärungen abgegeben worden sind, werde ein Zuschlag im Ausmaß von 3% auferlegt. Überdies komme deshalb ein Säumniszuschlag zur Anwendung.

Die Bf hat durch ihren Vertreter form- und fristgerecht Berufungen gegen die oa Bescheide eingebracht und führt zur Vorschreibung des Altlastenbeitrages im Wesentlichen aus, sie habe keinen Abfall im Sinne des Abfallwirtschaftsgesetzes 2002 (AWG 2002) erworben und verbrannt, sondern ein aus unbehandeltem Holz durch mechanische Bearbeitung gewonnenes Brennstoffprodukt. Durch die Bearbeitung des Altholzes sei ein marktfähiges Produkt anderer Art entstanden, nämlich "Hackschnitzel unbehandelt", dem eine Abfalleigenschaft nicht mehr zukomme. Es stelle eine unsachliche Differenzierung dar, wenn die Behörde das Verbrennen von Waldhackgut anders beurteile als das Verbrennen von Hackschnitzeln.

Selbst wenn eine andere Rechtsansicht vertreten werde und man vom Verbrennen von Abfällen ausgehe, wäre die von der Bf vor Bescheiderlassung reklamierte Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1a Z 7 Altlastensanierungsgesetz anzuwenden. Mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung würden die allgemeinen, das Abgabenrecht prägenden Rechtsgrundlagen gelten, wobei dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung zu tragen wäre, was zu einem gänzlich anderen Ergebnis als in den angefochtenen Bescheiden führe. Die Behörde habe nur steueranspruchs begründende Folgen eines rechtswidrigen Verhaltens eintreten lassen und die anspruchsmindernden bzw -aufhebenden Tatsachen, die mit Befreiungsbestimmungen verbunden sind, außer Acht gelassen. Damit verwehre sie der Bf die gebotene Gleichstellung ihrer Handlungen mit den gleichen Handlungen von Abgabepflichtigen, die über eine Bewilligung verfügen. Dadurch verletze sie ein tragendes Prinzip der Steuerrechtsordnung; die Bescheide seien daher mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Das Zollamt hat die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen vom 23.12.2013, Zahlen: 600000/00000/10-13/2013, als unbegründet abgewiesen.

Die Vorbesitzer hätten sich der gegenständlichen Hackschnitzel entledigt, womit der subjektive Abfallbegriff im Sinne des AWG 2002 erfüllt sei. Auf den Lieferscheinen der GmbH werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Übernahme und weitere Behandlung der Abfälle nachweislich gemäß den nach Paragraphen 5 und 6 Salzburger Abfallwirtschaftsgesetz 1998 geltenden Standards erfolge. Die lediglich mechanische Bearbeitung von Bau- und Abbruchholz bewirke kein Abfallende.

Mangels einer entsprechenden Bewilligung hätte die Bf die Abfälle gar nicht übernehmen dürfen. Das Verbrennen von Abfällen in einer Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlage unterliegt dem Altlastenbeitrag. Gemäß § 3 Abs 1a Z 7 Altlastensanierungsgesetz sind Abfälle mit hohem biogenen Anteil gemäß § 5 Abs 1 Z 1 Ökostromgesetz, welche für eine Tätigkeit gemäß Abs 1 Z 2 oder 3 Altlastensanierungsgesetz verwendet werden, von der Beitragspflicht ausgenommen. Diese Ausnahme komme aber nur zum Tragen, wenn derartige Abfälle in einer Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlage im Sinne der AVV verbrannt werden. Um Abfälle verbrennen zu dürfen, bedürfe es eines Antrags auf Genehmigung einer Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlage (§ 4 Abs 1 AVV). Der notwendige Genehmigungsbescheid habe nicht vorgelegen.

Die angefochtenen Bescheide würden keinen Verstoß gegen die herrschende Rechtslage darstellen und seien auch nicht mit Rechtswidrigkeit behaftet.

Mit Schreiben vom 27.1.2014 wurde beantragt, das Verwaltungsgericht möge über die Bescheidbeschwerden entscheiden.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

§ 323 Abs 37 BAO lautet:

"Die §§ 2a, 3 Abs. 2 lit. a (Anm.: richtig: 3 Abs. 2 lit. b), 15 Abs. 1, 52, 76, 78 Abs. 1, 85a, 93a zweiter Satz, 103 Abs. 2, 104, 118 Abs. 9, 120 Abs. 3, 122 Abs. 1, 148 Abs. 3 lit. c, 200 Abs. 5, 201 Abs. 2 und 3 Z 2, 205 Abs. 6, 205a, 209a Abs. 1, 2 und 5, 212 Abs. 2 und 4, 212a Abs. 1 bis 5, 217 Abs. 8, 225 Abs. 1, 238 Abs. 3 lit. c, 243 bis 291, 293a, 294 Abs. 4, 295 Abs. 5, 295a, 299, 300, 303, 304, 305, 308 Abs. 1, 3 und 4, 309, 309a, 310 Abs. 1, 312 sowie 313, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, treten mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden. Die §§ 209b, 302 Abs. 2 lit. d, 303a, 311 und 311a, treten mit 1. Jänner 2014 außer Kraft."

Das Bundesfinanzgericht hat daher über die Beschwerden (vormals Berufungen) vom 28.10.2013 gegen die Bescheide des Zollamtes vom 20.9.2013 zu entscheiden.

Im vorliegenden Fall geht es um eine Feststellung über eine Verbrennung von "Hackschnitzeln unbehandelt" im Zeitraum Jänner 2010 bis Jänner 2013.

Dabei sind jene materiell-rechtlichen Bestimmungen des Gesetzes anzuwenden, die im Zeitpunkt der Verwirklichung des beitragspflichtigen Sachverhaltes (vgl ua VwGH 8.7.2004, 2001/07/0110, 0155; 25.6.2009, 2006/07/0105) bzw nach Ablauf eines daran anschließenden Kalendervierteljahres (vgl VwGH 10.12.2008, 2005/17/0055) gegolten haben.

Laut der Begriffsbestimmung in § 2 Abs 4 Altlastensanierungsgesetz in der hier anzuwendenden Fassung der Novelle BGBl I 2003/71 sind Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes Abfälle gemäß § 2 Abs 1 bis 3 des AWG 2002, BGBl I 102.

Das Verbrennen von Abfällen in einer Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlage im Sinne der AVV, BGBl II 2002/389, unterliegt gemäß § 3 Abs 1 Z 2 des Altlastensanierungsgesetzes dem Altlastenbeitrag.

Von der Beitragspflicht ausgenommen sind gemäß § 3 Abs 1a Z 7 leg cit Abfälle mit hohem biogenen Anteil gemäß § 5 Abs 1 Z 1 des Ökostromgesetzes, BGBl I 2002/149, welche für eine Tätigkeit gemäß Abs 1 Z 2 oder 3 verwendet werden.

Abfälle im Sinne des AWG 2002 sind gemäß § 2 Abs 1 dieses Bundesgesetzes bewegliche Sachen,

1. deren sich der Besitzer entledigen will oder entledigt hat oder
2. deren Sammlung, Lagerung, Beförderung und Behandlung als Abfall erforderlich ist, um die öffentlichen Interessen (§ 1 Abs. 3) nicht zu beeinträchtigen.

Als Abfälle gelten Sachen, deren ordnungsgemäße Sammlung, Lagerung, Beförderung und Behandlung als Abfall im öffentlichen Interesse erforderlich ist, auch dann, wenn sie eine die Umwelt beeinträchtigende Verbindung mit dem Boden eingegangen sind. Die Sammlung, Lagerung, Beförderung und Behandlung als Abfall im öffentlichen Interesse kann auch dann erforderlich sein, wenn für eine bewegliche Sache ein Entgelt erzielt werden kann (§ 2 Abs 2 AWG 2002).

Im verfahrensgegenständlichen Fall hat die Bf "Hackschnitzel unbehandelt" von der GmbH1 sowie in geringem Umfang auch von der GmbH2 zugekauft. Diese Hackschnitzel sind durch die mechanische Bearbeitung von Bau- und Abbruchholz entstanden, sind demnach also zerkleinertes Bau- und Abbruchholz.

Laut Aktenlage waren diese Hackschnitzel vom Preis her viel günstiger als anderes Hackgut (siehe Niederschrift über die Vernehmung von X vom 6.8.2013) und haben die Besitzer, die sich der Hackschnitzel entledigt haben, diese als Abfall verkauft. Dafür spricht insbesondere der Vermerk *"Die Übernahme und weitere Behandlung der Abfälle erfolgt nachweislich gemäß den nach §§ 5 und 6 S.AWG geltenden Standard!"* auf den Lieferscheinen der GmbH1 aber auch der Umstand, dass die Lieferungen eingestellt wurden, nachdem bekannt geworden ist,

dass die Bf nicht über die notwendige Bewilligung für die Sammlung und Behandlung von Bau- und Abbruchholz verfügt. Im Einzelfall werden die Hackschnitzel sogar als "Holzabfälle aus Spanplattenerzeugung zur thermischen Verwertung" bezeichnet (siehe Lieferschein vom 9.12.2010). Laut Homepage der GmbH1 (www.GmbH2.at) findet das vom Unternehmen hergestellte "Hackgut aus Altholz unbehandelt" Verwendung zur Verbrennung gemäß AVV. Auch aus Sicht des Amtes der Salzburger Landesregierung ist nach Rücksprache mit dem Landeshauptmann von Oberösterreich als erwiesen anzusehen, dass es sich bei den von der Bf übernommenen Hackschnitzeln um Abfall handelt; hat es doch eine entsprechende Mitteilung an das Zollamt Salzburg gemacht, durch die das gegenständliche Verfahren erst in Gang gesetzt worden ist.

Die Bf selbst räumt in ihrer Stellungnahme vom 14.8.2013 an die Finanzstrafbehörde ein:

"Nach Lage des Falles hat die Bf von der GmbH1 eben solches (unbehandeltes) Bau- und Abbruchholz der Schlüsselnummer 17202 erworben und dieses zusätzlich zum bäuerlichen Hackgut in der Verbrennungsanlage der Genossenschaft verbrannt."

Auch wenn dieser Vorgang nach Beurteilung der Bf keine Beitragspflicht im Sinne des Altlastensanierungsgesetzes auslöst, gibt sie damit jedenfalls zu, Abfall übernommen und verbrannt zu haben.

Schließlich wurde der Bf mit Bescheid des Landeshauptmannes von Oberösterreich vom 31.1.2012, 2011xxx, die Erlaubnis für die Sammlung und Behandlung von Abfällen gemäß § 24a AWG 2002 erteilt. In der Folge ist auch eine Erlaubniserweiterung für die Sammlung und Behandlung von nicht gefährlichen Abfällen (Verwendung von Bau- und Abbruchholz der Schlüssel-Nummer 17202 als Brennstoff) erteilt worden.

Das Bundesfinanzgericht kommt daher zu dem Schluss, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Hackschnitzeln um Abfall im Sinne des AWG 2002 handelt.

Nach Ansicht der Bf muss - sofern man die von ihr verbrannten Hackschnitzel unbehandelt als Abfall einstuft - die Ausnahmebestimmung des § 3 Abs 1a Z 7 Altlastensanierungsgesetz greifen, da Abfall mit hohem biogenen Anteil vorliege. Die Nichtanwendung der Befreiungsbestimmung unter Hinweis auf die fehlende Genehmigung einer Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlage sei gesetzlich nicht gedeckt.

Der Ausdruck „Abfall mit hohem biogenen Anteil“ im Sinne des Ökostromgesetzes bezeichnet gemäß § 5 Abs 1 Z 1 die in der Anlage 1 angeführten Abfälle, definiert durch die zugeordnete 5-stellige Schlüsselnummer gemäß Anlage 5 des Abfallverzeichnisses der Abfallverzeichnisverordnung, BGBl II 2003/570, in der Fassung der Verordnung BGBl II 2005/89.

Dies entspricht der Definition gemäß § 5 Abs 1 Z 1 des Ökostromgesetzes 2012 - ÖSG 2012 (in

Kraft getreten am 1.7.2012) mit der Ergänzung, dass der biologisch abbaubare Anteil von Abfällen gemäß Anlage 1 hinsichtlich der Tarifeinstufung gesondert zu behandeln ist; der biologisch abbaubare Anteil von Abfällen, die nicht in der Anlage 1 angeführt sind, ist nicht Biomasse im Sinne des ÖSG 2012.

Laut Anlage 1 sind Abfälle mit hohem biogenen Anteil die nachfolgend in Tabelle 1 und (mit den angegebenen Einschränkungen) in Tabelle 2 angeführten Abfallarten, definiert durch die zugeordnete fünfstellige Schlüssel-Nummer und gegebenenfalls durch die zusätzliche zweistellige Spezifizierung gemäß Anlage 5 der Abfallverzeichnisverordnung. Teilmengen von Abfallarten, die nicht in den Tabellen 1 und 2 angeführt sind, gelten nicht als Abfälle mit hohem biogenen Anteil oder als Biomasse.

In Tabelle 1 ist unter Schlüssel-Nummer 17202 Bau- und Abbruchholz - ohne salzimprägnierte Hölzer [Anmerkung: salzimprägnierte Hölzer können einen hohen Eintrag von Schwermetallen bedingen (Bleiweiß, CFA-Salze usw.), der bei der thermischen Behandlung nicht zerstört wird] - angeführt.

Von der Beitragspflicht ausgenommen sind gemäß § 3 Abs 1a Z 7 Altlastensanierungsgesetz Abfälle mit hohem biogenen Anteil gemäß § 5 Abs 1 Z 1 des Ökostromgesetzes, welche für eine Tätigkeit gemäß Abs 1 Z 2 verwendet werden, also das Verbrennen solcher Abfällen in einer Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlage im Sinne der AVV.

Gemäß § 2 Abs 1 gilt die AVV, soweit Abs 2 nicht anderes bestimmt, für genehmigungspflichtige und nach Maßgabe des § 19 für bereits genehmigte

1. Behandlungsanlagen gemäß den §§ 37 oder 52 AWG 2002,
 2. gewerbliche Betriebsanlagen gemäß § 74 Abs 1 GewO 1994,
 3. Dampfkessel und Gasturbinen gemäß § 1 Abs 1 Z 1 und 2 EG-K,
- in denen feste oder flüssige Abfälle verbrannt oder mitverbrannt werden.

Nach Abs 2 Z 1 gilt diese Verordnung – vorbehaltlich des Abs 3 – nicht für Anlagen, in denen ausschließlich folgende Abfälle behandelt werden:

- a) pflanzliche Abfälle aus der Land und Forstwirtschaft;
- b) pflanzliche Abfälle aus der Nahrungsmittelindustrie, falls die erzeugte Wärme genutzt wird;
- c) faserige pflanzliche Abfälle aus der Herstellung von natürlichem Zellstoff und aus der Herstellung von Papier aus Zellstoff, falls sie am Herstellungsort verbrannt werden und die erzeugte Wärme genutzt wird;
- d) Holzabfälle mit Ausnahme solcher, die infolge einer
 - Behandlung mit Holzschutzmitteln oder
 - Beschichtung
 halogenorganische Verbindungen oder Schwermetalle enthalten können und zu denen insbesondere solche Holzabfälle aus Bau- und Abbruchabfällen gehören;
- e) Korkabfälle;

Auf Mitverbrennungsanlagen, die ausschließlich Abfälle gemäß § 2 Abs 2 Z 1 verbrennen, sind gemäß Abs 3 leg cit die §§ 6 Abs 2, 6 a, 11a, 15 Abs 1 letzter Satz, 19b und Anlage 8 anzuwenden.

So muss der Anlageninhaber zB gemäß § 6 Abs 2 AVV durch die Eingangskontrolle sicherstellen, dass nur die Abfallarten verbrannt werden, die von der Genehmigung für die Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlage umfasst sind.

Der Inhaber einer Mitverbrennungsanlage darf Abfälle nur verbrennen, wenn ein gültiger Beurteilungsnachweis gemäß Anlage 8 vorliegt (§ 11a).

Anlage 8 enthält Vorgaben für Abfälle bei der Verbrennung in Mitverbrennungsanlagen.

§ 3 (Begriffsbestimmungen) der AVV lautet auszugsweise:

"Im Sinne dieser Verordnung ist bzw. sind

...

2. Abfälle: Abfälle gemäß AWG 2002;

...

6. bestehende Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlage: eine Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlage, die vor dem 28. Dezember 2002

a) rechtskräftig genehmigt und betrieben wurde, oder

b) in erster Instanz genehmigt und die Anlage spätestens am 28. Dezember 2003 in Betrieb genommen wurde;

Als bestehende Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlagen gelten auch:

Anlagen, für die vor dem 28. Dezember 2002 ein Versuchsbetrieb gemäß den §§ 354 GewO 1994, 29 Abs. 8 des Abfallwirtschaftsgesetzes – AWG (im Folgenden: AWG 1990), BGBl.

Nr. 325/1990, bzw. 44 des Abfallwirtschaftsgesetzes 2002 – AWG 2002, BGBl. I Nr. 102, oder 4 Abs. 10 des Luftreinhaltegesetzes für Kesselanlagen – LRG-K, BGBl. Nr. 380/1988, oder Probebetrieb gemäß den §§ 29 Abs. 8 AWG 1990 bzw. 44 AWG 2002 oder 4 Abs. 10 LRG-K genehmigt und der Versuchs- oder Probebetrieb spätestens am 28. Dezember 2003 begonnen wurde;

...

8. Biomasse: Produkte land- oder forstwirtschaftlichen Ursprungs aus pflanzlichem Material oder Teilen davon, die zur energetischen Rückgewinnung verwendet werden können, sowie die im § 2 Abs. 2 Z 1 lit. a bis e genannten Abfälle; Holzabfälle aus Bau- und Abbruchabfällen sind keine Biomasse im Sinne dieser Verordnung;

...

33. Mitverbrennungsanlage: jede ortsfeste oder mobile technische Anlage, deren Hauptzweck in der Energieerzeugung oder der Produktion stofflicher Erzeugnisse besteht und

a) in der Abfall als Regel- oder Zusatzbrennstoff verwendet wird oder

b) in der Abfall im Hinblick auf die Beseitigung thermisch behandelt wird.

Falls die Mitverbrennung derart erfolgt, dass der Hauptzweck der Anlage nicht in der Energieerzeugung oder in der Produktion stofflicher Erzeugnisse, sondern in der thermischen

Behandlung von Abfällen besteht, gilt die Anlage als Verbrennungsanlage.

Diese Begriffsbestimmung erstreckt sich auf den Standort der Anlage und die gesamte Anlage einschließlich aller Mitverbrennungslinien, die Annahme und Lagerung des Abfalls, die auf dem Gelände befindlichen Vorbehandlungsanlagen, das Abfall-, Brennstoff- und Luftzufuhrsystem, den Kessel, die Abgasbehandlungsanlagen, die auf dem Gelände befindlichen Anlagen zur Behandlung und Lagerung von Rückständen und Abwasser, den Schornstein, die Vorrichtungen und Systeme zur Kontrolle der Verbrennungsvorgänge, zur Aufzeichnung und Überwachung der Verbrennungsbedingungen;

...

45. Verbrennungsanlage: jede ortsfeste oder mobile technische Anlage, die zur thermischen Behandlung von Abfällen mit oder ohne Nutzung der entstehenden Verbrennungswärme eingesetzt wird und nicht als Mitverbrennungsanlage gilt. Dies schließt die Verbrennung durch Oxidation von Abfällen und andere thermische Behandlungsverfahren wie Pyrolyse, Vergasung und Plasmaverfahren ein, soweit die bei der Behandlung entstehenden Stoffe anschließend verbrannt werden. Diese Begriffsbestimmung erstreckt sich auf den Standort der Verbrennungsanlage und die gesamte Verbrennungsanlage einschließlich aller Verbrennungslinien, die Annahme und Lagerung des Abfalls, die auf dem Gelände befindlichen Vorbehandlungsanlagen, das Abfall-, Brennstoff- und Luftzufuhrsystem, den Kessel, die Abgasbehandlungsanlagen, die auf dem Gelände befindlichen Anlagen zur Behandlung und Lagerung von Rückständen und Abwasser, den Schornstein, die Vorrichtungen und Systeme zur Kontrolle der Verbrennungsvorgänge, zur Aufzeichnung und zur Überwachung der Verbrennungsbedingungen;"

Der Hauptzweck der von der Bf betriebenen ortsfesten technischen Anlage liegt laut Aktenlage in der Energiegewinnung. Geht man davon aus, dass es sich bei den "Hackschnitzeln unbehandelt" um Abfall handelt, wurde dieser als Regel- oder Zusatzbrennstoff verwendet.

Nach dem klaren Wortlaut des § 3 Z 33 liegt somit eine Mitverbrennungsanlage im Sinne der AVV vor. Eine erweiterte Interpretation der Begriffsbestimmung kommt nicht in Betracht; es ist also zB nicht darauf abzustellen, ob eine rechtskräftige Genehmigung für die Anlage vorliegt.

Die Ausnahmenbestimmung des § 3 Abs 1a Z 7 Altlastensanierungsgesetz wurde durch Art 67 des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl I 2003/71, eingeführt. In den Materialien hiezu (RV 59 Blg XXII. GP, 306) heißt es in diesem Zusammenhang ua:

"Das Altlastenbeitragssystem ist derzeit auf den Lenkungseffekt zur Ablagerung von Abfällen auf dem Stand der Technik entsprechenden Deponien bzw. zur Vorbehandlung der Abfälle vor der Deponierung ausgerichtet. In diesem Sinn ist auch die bisherige Ausnahme der Beitragspflicht für Aschen und Schlacken aus der Abfallverbrennung zu sehen. Ab 2004 wird auf Grund der rechtlichen Rahmenbedingungen eine völlig geänderte Situation vorliegen. Auf Grund dieser geänderten Rahmenbedingungen in der Abfallwirtschaft und zur Verstärkung des

Prinzips der Abfallvermeidung sowie als Anreiz für die getrennte Sammlung stofflich verwertbarer Abfälle werden neben der Deponierung von Abfällen auch andere wesentliche Handlungsarten in ein neues Konzept einbezogen. Die gilt insbesondere für die Verbrennung von Abfällen in Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlagen. ..."

Zur speziellen Bestimmung des § 3 Abs 1a heißt es in der Folge (Seite 309 f) ua:

"§ 3 Abs. 1a umfasst einerseits jene Ausnahmen von der Beitragspflicht, die auf Grund des bisherigen Abfallbegriff des ALSAG ausgenommen waren und andererseits Ausnahmen bestimmter Abfallströme insbesondere im Hinblick auf abfallwirtschaftliche Lenkungseffekte.

...

Die im Ökostromgesetz angeführten Abfälle mit hohem biogenen Anteil gelten als 'erneuerbare Energieträger'.

Erneuerbare Energieträger sollen entsprechend der gemeinschaftsrechtlichen Strategie zum Klimaschutz verstärkt genutzt werden. Mit der Ausnahme von der Beitragspflicht soll ein entsprechender Lenkungseffekt erreicht werden.

..."

Zum Abfallbegriff des Altlastensanierungsgesetzes in der früheren Fassung und zu den Ausnahmetatbeständen des § 2 Abs 5 ist ergänzend anzumerken, dass sowohl im Regelungsbereich des AWG 1990 als auch in jenem des AWG 2002 die Darstellung der Genehmigungspflicht zeigt, dass es auch Anlagen gab, in denen Abfälle ohne Bewilligung nach dem AWG (1990 oder 2002) verbrannt wurden. Schon damals konnte aus dem Fehlen einer derartigen Bewilligung allein nicht der Schluss gezogen werden, dass eine Anlage keine thermische Abfallbehandlungsanlage im Sinne von § 2 Abs 5 Z 7 darstellt (VwGH 25.1.2007, 2005/07/0139).

Das Bundesfinanzgericht kommt aus den genannten Gründen zu dem Schluss, dass das Vorliegen oder Fehlen einer Genehmigung kein Kriterium dafür ist, ob eine Anlage als Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlage im Sinne der AVV anzusehen ist.

Wenn die Abgabenbehörde die Festsetzung des Altlastenbeitrages allein darauf stützt, dass die Bf Abfall verbrannt habe, ohne eine bewilligte Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlage im Sinne der Abfallverbrennungsverordnung zu haben, verkennt sie damit die Rechtslage.

Wer eine Ausnahme von der Beitragspflicht gemäß § 3 Absatz 1a Altlastensanierungsgesetz in Anspruch nimmt, hat auf Verlangen dem Zollamt oder im Rahmen eines Feststellungsverfahrens der Behörde (§ 21) nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Ausnahme vorliegen. Laut Aktenlage hat das Zollamt von dieser Bestimmung nicht Gebrauch gemacht und auch keinen Feststellungsbescheid gemäß § 10 leg cit beantragt.

Der Bf war mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 25.9.1995, 1995xxx, nach Maßgabe der bei der Verhandlung am 1.8.1995 vorgelegten und mit dem Genehmigungsvermerk versehenen Projektsunterlagen und nach Maßgabe der Anlagenbeschreibung im Spruch des Bescheides nach dem Luftreinhaltegesetz für Kesselanlagen für drei Dampfkesselanlagen (zwei vollautomatisch betriebene Hackgutheizkessel und ein mit Heizöl leicht betriebener Heizkessel) für die Fernwärmeversorgungsanlage Frankenmarkt eine Genehmigung erteilt worden.

Entsprechend dieser Genehmigung (Auflagen, Punkt 17.) ist als Brennstoff Industriehackgut plus Rinde und Waldhackgut entsprechend der Deklaration auf Seite 5 unter Punkt 4.1 des Technischen Berichtes zu verwenden.

Rechtsgrundlage für die erteilte Genehmigung ist § 4 des Luftreinhaltegesetzes für Kesselanlagen, BGBl 1988/380.

Mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 29.8.2000, 2000xxx, wurde der Bf nach Maßgabe der bei den Verhandlungen am 22.9.1997 und am 21.7.1998 vorgelegten und mit dem Genehmigungsvermerk versehenen Projektsunterlagen und nach Maßgabe der Anlagenbeschreibung im Spruch des Bescheides die gewerbebehördliche Genehmigung für

- einen Biomassekessel mit der Brennstoffwärmeleistung von 3,75 MW (anstelle des genehmigten Kessels mit der BWL von 1,5 MW) und
- eines ölbefeuerten Dampfkessels mit Öllagerung mit der Brennstoffwärmeleistung von 2,77 MW (anstelle des genehmigten Kessels mit der BWL von 1,5 MW)

erteilt.

Dieser Genehmigung lagen ua die Brennstoffspezifikation über Art und Zusammensetzung der im Biomassekessel zur Verwendung kommenden Brennstoffe vom 3.7.1997 sowie eine Erklärung der Bf vom 30.4.1998 über die Brennstoffzusammensetzung im Zeitraum vom 1.10.1996 - 30.9.1997, inklusive Emissionserklärung laut LR GK, zugrunde.

Auf Antrag vom 17.1.2013 ist der Bf mit Bescheid des Amtes der Oö. Landesregierung vom 2.4.2013, GZ. 2011xxy, im Rahmen einer Erlaubniserweiterung die Erlaubnis für die Sammlung und Behandlung von zusätzlichen nicht gefährlichen Abfällen der Schlüssel-Nummer 17202 zum Behandlungsverfahren R1 (Hauptverwendung als Brennstoff oder andere Mittel der Energieerzeugung) erteilt worden, nachdem ihr bereits mit Bescheid vom 31.1.2012 gemäß § 24a AWG 2002 die Erlaubnis zur Sammlung und Behandlung von nicht gefährlichen Abfällen (Rinde aus der Be- und Verarbeitung der Schlüssel-Nummer 17101) erteilt worden war.

In der Begründung dieses Bescheides (Punkt 3 zu I.) wird dazu ausgeführt:

"Gemäß § 25a Abs 2 Z 3 ist die Erlaubnis zu erteilen, wenn die Lagerung der Abfälle in einer geeigneten genehmigten Anlage sicher gestellt ist; jedenfalls hat ein Abfallsammler über ein geeignetes genehmigtes Zwischenlager zu verfügen; die Behörde kann erforderlichenfalls verlangen, dass ein Abfallbehandler nicht gefährlicher Abfälle über eine geeignete genehmigte Behandlungsanlage verfügt."

Die Lagerung und Behandlung der beantragten Abfälle erfolgt in der von der Bezirkshauptmannschaft mit Bescheiden vom 25.09.1995, 1995xxx, und vom 29.08.2000, 2000xxx, abfallwirtschaftsrechtlich genehmigten Anlage."

Für die Sammlung und Behandlung von Abfällen ist zwar - soweit keine Ausnahme gilt - eine Erlaubnis erforderlich, Verstöße - also zB die Sammlung und Behandlung von Bau- und Abbruchholz ohne die erforderliche Erlaubnis gemäß § 24a AWG 2002 - sind aber nicht von der Zollverwaltung zu ahnden.

Das Bundesfinanzgericht kommt aus den angeführten Gründen zu dem Schluss, dass das Verbrennen der verfahrensgegenständlichen "Hackschnitzel unbehandelt" in der abfallwirtschaftsrechtlich genehmigten Anlage der Bf gemäß §3 Abs 1a Z 7 Altlastensanierungsgesetz von der Beitragspflicht ausgenommen ist.

Aus den genannten Gründen waren die angefochtenen Bescheide betreffend die Vorschreibung von Altlastenbeitrag für die Quartale 1/2010 bis 1/2013 ersatzlos aufzuheben.

Über die Beschwerden betreffend Verspätungszuschlag und Säumniszuschlag wird gesondert entschieden werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Im Hinblick darauf, dass eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung des Begriffes "Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlage im Sinne der AVV" bzw zur Anwendung der Ausnahmenbestimmung des § 3 Abs 1a Z 7 ALSaG fehlt, wird die Revision zugelassen.

Salzburg-Aigen, am 23. November 2018