

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Rechtsanwalt NN., als Masseverwalter im Konkurs der Bf., derzeitige Adresse Adresse1, über die Beschwerde vom 22.12.2014 der Bf., damalige Anschrift Adresse2, damals vertreten durch RA, gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien vom 19.11.2014, Zl. zzz, betreffend Altlastenbeiträge, Säumniszuschläge und Verspätungszuschläge zu Recht erkannt:

- 1.) Im Spruch des angefochtenen Bescheides wird die Zitierung "§ 4 Abs. 3 ALSAG" geändert auf § 4 Z 3 ALSAG". Diese Änderung bleibt ohne Einfluss auf die mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzte Abgabenschuld.
- 2.) Im Übrigen wird die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 3.) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit dem an die Bf., unter der Anschrift Adresse2, (im Folgenden kurz: Bf.) damals vertreten durch RA, gerichteten Bescheid vom 19.11.2004, Zl. zzz, setzte das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien für das Verfüllen von Geländeunebenheiten bzw. Vornehmen von Geländeanpassungen auf den Grundstücken Nr. aa bis hh, alle KG Ort1, gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c Altlastensanierungsgesetz (ALSAG) für den Zeitraum 2. Quartal 2010 bis 4. Quartal 2010 gem. § 201 Abs. 2 Z 3 Bundesabgabenordnung (BAO) iVm § 4 Abs. 3 (richtig: § 4 Z 3) und §§ 6 Abs. 1 Z 1a und 7 Abs. 1 ALSAG Altlastenbeiträge in der Höhe von € ZzZ fest.

Gleichzeitig kam es mit diesem Sammelbescheid zur Festsetzung von Säumniszuschlägen gem. § 217 ff BAO und von Verspätungszuschlägen gem. § 135 BAO.

Gegen diesen Sammelbescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 22.12.2014, mit dem die damalige Einschreiterin gleichzeitig einen Antrag auf Anwendung des § 295a BAO gestellt hat.

Das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien entschied über diese Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.06.2015, Zl. zZz, und änderte die im Spruch des

angefochtenen Bescheides herangezogene Gesetzesstelle von § 4 Abs. 3 ALSAG auf § 4 Z 3 ALSAG ab. Im Übrigen wies das Zollamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 05.08.2015 den Vorlageantrag.

Mit Beschluss des Landesgerichts Eisenstadt vom TT.MM.JJJJ, xxx, wurde über das Vermögen der Bf. der Konkurs eröffnet und Herr Rechtsanwalt DrNN zum Masseverwalter bestimmt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt nach der Aktenlage folgender Sachverhalt zugrunde:

Im Zeitraum vom 26.04.2010 bis zum 23.10.2010 hat die Bf. Aushubmaterial zu verschiedenen Grundstücken der KG Ort1 verführt und geschüttet. Dieses Material stammt laut Bf. von verschiedenen Baustellen, auf denen die Bf. als Erdbauunternehmen tätig war. Die genannten Grundstücke stellen lt. Bf. allesamt Eigengrund der Familienmitglieder des Familienunternehmens dar.

Am 06.10.2010 führte die Zentrale Gewässeraufsicht der NÖ Landesregierung unter GZ. XxX eine Kontrolle der Schütthöhen auf den in Rede stehenden Grundstücken durch, die zu folgendem Ergebnis führte:

„Gemäß den Ausführungen des Amtssachverständigen für Gewässerschutz und Deponietechnik handelt es sich dabei um konsenslose Anschüttungen über Geländeoberkante im Gesamtausmaß von 247.432 m³ in folgenden Teilmengen:

Grdst. Nr. aa (landwirtschaftl. genutzt): 2.305 m³

Grdst. Nr. bb (landwirtschaftl. genutzt): 4.434 m³

Grdst. Nr. cc (ehemaliges Abbaufeld Ort1 II): 35.344 m³

Grdst. Nr. dd (ehemaliges Abbaufeld Ort2 I): 39.024 m³

Grdst. Nr. ee (ehemaliges Abbaufeld Ort2 I): 10.011 m³

Grdst. Nr. ff (ehemaliges Abbaufeld Ort2 I): 20.630 m³

Grdst. Nr. gg (ehemaliges Abbaufeld Ort3 II): 64.974 m³

Grdst. Nr. hh (ehemaliges Abbaufeld Ort1 I): 70.710 m³.“

Bei der öffentlichen Verhandlung zur mineralrohstoff- und naturschutzrechtlichen Überprüfung am 21.10.2010 stellte der Amtssachverständige für Geologie fest, dass eine Materialgewinnung auf den ehemaligen Abbaufeldern (Grundstücke Nr. cc bis hh) nicht mehr erfolgte. Nach dem Mineralrohstoffgesetz sei eine Verfüllung bis zur

Geländeoberkante bzw. geringfügig darüber hinaus zur Ausbildung einer im Zentrum leicht erhöhten Oberflächenform bewilligt worden.

Die Anschüttungen könnten daher nicht nach dem Mineralrohstoffgesetz, NÖ Naturschutzgesetz, NÖ Bodenschutzgesetz oder nach dem Abfallwirtschaftsgesetz (AWG) 2002 bewilligt werden.

Laut Zollamt war die bergbehördlich genehmigte Verfüllung auf den gegenständlichen Liegenschaften (ehemalige Abbaufelder) vor der Anlieferung des verfahrensgegenständlichen Aushubmaterials bereits abgeschlossen.

Mit dem an die Bf. gerichteten Bescheid vom 04.04.2012, GZ. zzZ, verpflichtete die BH Ort4 Herrn NN sämtliche konsenslosen Anschüttungen über der Geländeoberkante auf den eben erwähnten Grundstücken im Gesamtausmaß von 247.432 m³ aufgrund ihrer Abfalleigenschaft bis 30.06.2012 zu entfernen, ordnungsgemäß zu entsorgen und dies der BH Ort4 nachzuweisen.

In der Begründung dieses Bescheides heißt es u.a.:

„Die ggst. Anschüttungen stellen Abfälle dar, die weder nach dem Abfallwirtschaftsgesetz noch nach dem Altlastensanierungsgesetz einer zulässigen Verwertung zugeführt werden können, mit Ausnahme der Deponierung in einer hierfür geeigneten Bodenaushubdeponie.

Die derzeitige Lagerung, welche nun seit zumindest Oktober 2009 (Anm: richtig: 2010) auf den ggst. Grundstücken durchgeführt wird, findet nicht innerhalb einer hierfür genehmigten Anlage oder an einem hierfür geeigneten Ort im Sinne des § 15 Abs. 3 AWG 2002 statt.“

Die BH Ort4 änderte diesen Behandlungsauftrag mit dem wiederum an die Bf. gerichteten Bescheid vom 24.07.2013, GZ. zzZ, dahingehend ab, dass die Bf. konsenslose Anschüttungen im Ausmaß von 48.000 m³ von den erwähnten Grundstücken ordnungsgemäß und nachweislich zu entfernen hat.

In der Begründung dieses Bescheides wird u.a. ausgeführt:

„Die Abänderung des Bescheids war notwendig, da einerseits die im Spruch verpflichtende Person nicht identisch mit dem Empfänger war und andererseits, weil die [Bf.] bereits die kontaminierten Anschüttungen ordnungsgemäß entsorgt hat und deshalb ein Widerspruch zum Feststellungsverfahren nach dem Altlastensanierungsgesetz, Kennzeichen ZZz, bestanden hat.

Seitens der Abfallbehörde wird aber darauf hingewiesen, dass eine Entfernung der vorgelagerten Menge mittels eines Behandlungsauftrages gemäß § 73 AWG beauftragt wird, sollte diese nicht im Golfplatzprojekt zur Geländemodellierung verwendet werden. Die nun restliche Menge an vorgehaltenen Materialien kann noch bis Oktober 2013 zwischengelagert werden. Danach handelt es sich nach den Bestimmungen des Altlastensanierungsgesetzes um eine beitragspflichtige Ablagerung.“

Am 12.07.2012 richtete das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien hinsichtlich der konsenslosen Anschüttungen mit Aushubmaterial auf den o.a. Grundstücken Nr. aa bis hh KG Ort1 einen Vorhalt zur Wahrung des Parteiengehørs an die Bf.

Die Bf. führte in ihrer dazu ergangenen Stellungnahme vom 10.08.2012 u.a. aus:

„Da das Aushubmaterial im Jahr 2010 nur zum Zweck der Verwendung für das geplante Golfplatzprojekt angeliefert wurde und bis zur Genehmigung des Golfplatzprojektes zwischengelagert wird, ist für den verwertbaren Anteil des zwischengelagerten Materials keine Beitragspflicht gegeben. Der nicht verwertbare Anteil des Materials wurde in der Zwischenzeit entsprechend dem Behandlungsauftrag der BH Ort4 vom 04.04.2012 entfernt und ordnungsgemäß entsorgt. Im Einzelnen:

1. Materialausmaß und –beschaffenheit:

Das auf den Grundstücken aa bis hh, KG Ort1, von uns zwischengelagerte Aushubmaterial weist tatsächlich und auch nach dem Bescheid der BH Ort4 vom 04.04.2012 folgende Beschaffenheit auf:

Nach dem Prüfbericht der NuN vom 28.02.2011 über die Kontrolle des Materials auf den Grundstücken aa bis gg, KG Ort1, waren von 40 untersuchten Bodenproben 15 Proben der Qualitätsklasse A2 gemäß Bundesabfallwirtschaftsplan 2006 und 25 Proben der Qualitätsklasse Bodenaushub mit erhöhter Hintergrundbelastung gemäß Bundesabfallwirtschaftsplan 2006 zuzuordnen. Einstufungsrelevant war der Parameter PAK im Gesamtgehalt. Weiters waren laut dem Prüfbericht der NuN vom 18.05.2010 für 7 Bodenproben das auf dem Grundstück hh, KG Ort1, zwischengelagerte Material zur Gänze den Qualitätsklassen A1 und A2 gemäß Bundesabfallwirtschaftsplan 2006 zuzuordnen. Auch der Bescheid der BH Ort4 geht davon aus, dass das vorhandene Material nur zum Teil Bodenaushubqualität gemäß DVO 2008 aufweist (siehe Seite 3 des Bescheids der BH Ort4 vom 04.04.2012).

Mit der BH Ort4 wurde daher vereinbart, dass das zwischengelagerte Material noch einmal untersucht werden soll. Der Anteil des Materials, der die Grenzwerte für die Qualitätsklassen A1 oder A2 nach Bundesabfallwirtschaftsplan 2011 überschreitet soll entfernt werden, der Materialanteil, der die Grenzwerte des Bundesabfallwirtschaftsplan 2011 für die Qualitätsklassen A1 oder A2 einhält, kann vor Ort verbleiben und dann zur Geländemodellierung bei der Errichtung des Golfplatzes verwendet werden.

Dementsprechend wurde von uns beginnend mit 16.04.2012 in allen Bereichen der Schüttung, bei denen nach den Prüfberichten von NuN erhöhte Schadstoffgehalte für PAK vorgefunden wurden, das zwischengelagerte Material abgegraben und ordnungsgemäß entsorgt. Die Sanierung dieser Bereiche wurde bis Ende Juli 2012 abgeschlossen.

...

Vom insgesamt zugeführten Materialvolumen von 247.432 m³ laut der amtswegig durchgeführten Vermessung wurde ein Volumen von rund 48.000 m³ nicht verwertbares Bodenaushubmaterial entfernt und ordnungsgemäß entsorgt; das verbleibende Volumen

im Ausmaß von 199.432 m³ ist laut den vorliegenden Prüfberichten für eine Verwertung entsprechen den Behandlungsgrundsätzen des Bundesabfallwirtschaftsplan 2011 geeignet.

...“

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 31.08.2012 teilte die Bf. dem Zollamt mit, dass aufgrund der Berechnung eines von ihr beauftragten Markscheiders das Schüttvolumen auf 187.250 m³ zu berichtigen wäre.

Mit Schreiben vom 30.08.2010 stellte die Bf. an die BH Ort4 gem. § 10 ALSAG den Antrag, die Behörde möge feststellen, dass die von ursprünglich 187.250 m³ zur Zwischenlagerung angelieferten Aushubmaterialien nun auf den Grundstücken aa bis hh, alle KG Ort1, im Ausmaß von 139.250 m³ gelagerten Aushubmaterialien nicht der Beitragspflicht unterliegen.

Mit Schriftsatz vom 08.10.2012 änderte die Bf. diesen Antrag ab. Aufgrund einer Neuvermessung beziehe sich das Begehren auf eine abgelagerte Kubatur von 236.907 m³, wovon 48.000 m³ bereits entfernt worden seien und daher eine Kubatur von 188.907 m³ nicht der Beitragspflicht unterliege.

Die BH Ort4 stellte daraufhin im Feststellungsverfahren gem. § 10 Abs. 1 ALSAG mit Bescheid vom 25.03.2013, Z. ZZz fest:

„I

... dass das durch die [Bf.] auf den Grundstücken Nr. aa bis hh, alle KG Ort1 angeschüttete Bodenaushubmaterial im Ausmaß von 188.907 m³ (von ursprünglich 236.907 m³) aufgrund einer noch nicht 3-jährigen andauernden Lagerung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b ALSAG nicht dem Altlastenbeitrag unterliegt.

Die 3-jährige Frist im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b ALSAG endet mit 06.10.2013.

II.

... das Bodenaushubmaterial im Ausmaß von 48.000 m³, welches konsenslos auf den Grundstücken Nr. aa bis hh, alle KG Ort1, abgelagert wurde und aufgrund eines Behandlungsauftrags gemäß § 73 AWG 2002 vom 04.04.2012 entfernt wurde, Abfall darstellt, und somit dem Altlastenbeitrag unterliegt.

Der Abfall ist der Kategorie Erdaushub gem. § 6 Absatz 1 Ziffer 1 lit. c ALSAG zuzuordnen.“

Gegen Spruchpunkt I dieses Feststellungsbescheides hat das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien mit Schriftsatz vom 09.04.2013 fristgerecht Berufung erhoben.

Der Landeshauptmann von NÖ als Berufungsbehörde hat mit Bescheid vom 12.12.2013, Zl. xxX, über die Berufung des Bundes, vertreten durch das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien den erwähnten Bescheid vom 25.03.2013, mit dem gemäß § 10 ALSAG festgestellt worden war, dass auf den Grundstücken Nr. aa bis hh, alle KG Ort1, angeschüttetes Bodenaushubmaterial im Ausmaß von 188.907 m³ nicht dem Altlastenbeitrag unterliegt,

entschieden und den erwähnten Feststellungsbescheid ersatzlos behoben. Der vom Zollamt nicht angefochtene Spruchpunkt II des genannten Bescheids vom 25.03.2013 ist nach Ansicht des Landeshauptmannes von NÖ in Rechtskraft erwachsen.

Die Aufhebung wurde damit begründet, dass die Bf. mit Schriftsatz vom 06.12.2013 den gegenständlichen Feststellungsantrag vom 30.08.2012 (geändert mit Schreiben vom 08.10.2012) zurückgezogen habe.

Über Antrag der Bf. vom 31.05.2011 erteilte die NÖ Landesregierung unter Zl. XXx, mit Bescheid nach dem Umweltverträglichkeitsgesetz 2000 (kurz UVP-Bescheid) die Genehmigung zur Errichtung und zum Betrieb des Vorhabens Golfplatzprojekt „GOLF1“ bestehend aus den Vorhabenbestandteilen

- Errichtung und Betrieb einer Bodenaushubdeponie
- Errichtung und Betrieb eines Golfplatzes.

Im UVP-Bescheid wird mehrmals Bezug genommen auf den o.a. Bescheid der BH Ort4 vom 04.04.2012.

In diesem Bescheid heißt es u.a.:

„Bei den ggst. Grundstücken handelt es sich um ehemalige Abbaufelder nach dem Berggesetz 1975 und nach dem Mineralrohstoffgesetz. Bei der öffentlichen Verhandlung am 21.10.2010 zur mineralrohstoff- und naturschutzrechtlichen Überprüfung wurde vom Amtssachverständigen für Geologie festgestellt, dass eine Materialgewinnung nicht mehr erfolgte. Nach dem Mineralrohstoffgesetz wurde eine Verfüllung bis zur Geländeoberkante, bzw. geringfügig darüber hinaus zur Ausbildung einer im Zentrum leicht erhöhten Oberflächenform (Oberflächenwasserabfluss) bewilligt.

Von Amts wegen wurde eine Vermessung der Schüttungen auf den oben genannten Grundstücken veranlasst (Plan des Amtes der NÖ Landesregierung – Abt. Hydrologie und Geoinformation, GZ. XxX vom 19.10.2010). Dabei hat sich ergeben, dass die Schüttungen ca. 3 bis 7,5 m im Ausmaß von ca. 250.000 m³, bezogen auf das Bezugsniveau 230,5 m.ü.A., über Gelände vorgenommen worden sind.

Da auf den ggst. Grundstücken eine bergrechtliche Verfüllung bis zur Geländeoberkante, bzw. im Zentrum geringfügig darüber hinaus genehmigt wurde, handelt es sich bei den Anschüttungen um konsenslose Schüttungen.

Aufgrund des Gutachtens des Amtssachverständigen für Gewässerschutz und Deponietechnik kann eindeutig dargelegt werden, dass diese Anschüttungen aufgrund des nachgewiesenen Schadstoffgehaltes (zwischen 2 und 4 mg/kg TS PAK im Gesamtgehalt) gemäß der Deponieverordnung 2008 auf einer Bodenaushubdeponie abzulagern sind, da der überwiegende Anteil der untersuchten Bodenproben Abfallqualität aufweist (Qualität Bodenaushubdeponie) und nicht für eine Rekultivierung oder Geländemodellierung im Sinne des BAWPL 2011 geeignet sind.“

Angesichts dieser Umstände und weil die Landesregierung von NÖ ebenfalls von konsenslosen Schüttungen ausging, wurde dem UVP-Bescheid zugrunde gelegt, dass erst nach ordnungsgemäßer Entfernung mit der Umsetzung des bescheidgegenständlichen Vorhabens begonnen wird (siehe Pkt. 4.3.2 des UVP-Bescheids).

Mit Schriftsatz vom 25.02.JJJJ wurde der NÖ Landesregierung die Einstellung des Deponiebetriebs bekannt gegeben und mitgeteilt, dass eine Umsetzung des Vorhabensbestandteils Golfplatz nicht mehr beabsichtigt sei. Stilllegungsmaßnahmen wurden weder angezeigt noch umgesetzt.

Seitens des Amtes der NÖ Landesregierung ergingen daraufhin mit Bescheid vom 29.07.2019, xXx, zahlreiche Anordnungen zur Umsetzung der abschließenden Stilllegungsmaßnahmen.

Rechtslage:

Die entscheidungsmaßgeblichen Bestimmungen des Altlastensanierungsgesetzes in der damals gültigen Fassung lauten:

§ 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

a) das Einbringen von Abfällen in einen Deponiekörper, auch wenn damit deponiebautechnische oder andere Zwecke verbunden sind (zB Fahrstraßen, Rand- und Stützwälle, Zwischen- oder Oberflächenabdeckungen einschließlich Methanoxidationsschichten und Rekultivierungsschichten),

b) das mehr als einjährige Lagern von Abfällen zur Beseitigung oder das mehr als dreijährige Lagern von Abfällen zur Verwertung,

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

...

4. Bodenaushubmaterial, sofern dieses zulässigerweise für eine Tätigkeit gemäß Abs. 1 Z 1 lit. c verwendet wird,

5. Erdaushub, der im Zusammenhang mit einer Baumaßnahme im unbedingt erforderlichen Ausmaß zulässigerweise für eine Tätigkeit gemäß Abs. 1 Z 1 lit. c verwendet wird; weiters Erdaushub, sofern dieser die Grenzwerte für die Annahme von Abfällen auf einer Inertabfalldeponie gemäß Deponieverordnung 2008 (Anhang 1, Tabelle 3 und 4), BGBl. II Nr. 39/2008, oder die Grenzwerte für die Annahme von Abfällen auf

einer Baurestmassendeponie gemäß Deponieverordnung 2008 (Anhang 1, Tabelle 5 und 6), BGBl. II Nr. 39/2008, einhält und auf einer dafür genehmigten Deponie abgelagert wird,

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,

...

Erwägungen:

Zur Änderung des Spruchs des angefochtenen Bescheids:

Im angefochtenen Bescheid hat das Zollamt u.a. festgestellt, dass sich die Abgabenfestsetzung u.a. auf die Bestimmungen des § 4 Abs. 3 ALSAG stützt. Dabei kann es sich nur um einen Schreibfehler handeln, zumal die genannte Norm keine Untergliederung in verschiedene Absätze enthält. Es kann daher kein Zweifel daran bestehen, dass die Zitierung richtig lauten sollte: § 4 Z 3 ALSAG.

Die Bf. hat im gesamten Verfahren nie in Abrede gestellt, sich dazu entschlossen zu haben, das in Rede stehende Aushubmaterial von verschiedenen Baustellen, auf denen sie als Erdbauunternehmen tätig war, zu verschiedenen im Eigentum der Familienmitglieder des Familienunternehmens stehenden Liegenschaften in der KG Ort1 zu verführen und zu verschütten. Die Heranziehung der Bf. als diejenige Beitragsschuldnerin, die die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst hat, erfolgte daher nach der zitierten Norm zu Recht.

Zu den Grundstücken aa bis bb, beide KG Ort1:

Dem Bundesfinanzgericht liegen zahlreiche Dokumente und Bescheide vor, aus denen sich ergibt, dass die Ablagerungen des in Rede stehenden Bodenaushubmaterials u.a. auch auf den Grundstücken aa bis bb erfolgten. In diesem Zusammenhand sei etwa auf den o.a. Bescheid der BH Ort4 vom 25.03.2013 verwiesen, der in seinem in Rechtskraft erwachsenen Spruchpunkt II diese beiden Grundstücke ausdrücklich nennt. Auch die Bf. selbst hat in ihrer an das Zollamt Eisenstadt Flughafen Wien gerichteten Stellungnahme vom 10.08.2012 ausdrücklich auf das auf den Grundstücken aa bis hh, KG Ort1 zwischengelagerte Aushubmaterial hingewiesen. Der im Vorlageantrag beweislos vorgetragene Behauptung, auf den beiden Grundstücken aa bis bb sei keine Verfüllung vorgenommen worden, kann daher nicht gefolgt werden.

Zur Frage der Abfalleigenschaft:

Nach den Bestimmungen des § 2 Abs. 4 ALSAG sind Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes Abfälle gemäß § 2 Abs. 1 bis 3 des Abfallwirtschaftsgesetzes 2002 (AWG).

Abfälle gem. § 2 Abs. 1 AWG 2002 sind bewegliche Sachen, die unter die in Anhang 1 des AWG 2002 geführten Gruppen fallen und deren sich der Besitzer entledigen will oder entledigt hat (subjektiver Abfallbegriff) oder deren Sammlung, Lagerung, Beförderung und Behandlung als Abfall erforderlich ist, um die öffentlichen Interessen iSd § 1 Abs. 3 AWG 2002 nicht zu beeinträchtigen (objektiver Abfallbegriff).

Nach ständiger hg. Judikatur (vgl. etwa VwGH 15.9.2005, 2003/07/0022; 25.2.2009, 2008/07/0182; 16.3.2016, Ra 2016/05/0012) ist eine Sache als Abfall zu beurteilen, wenn bei irgendeinem Voreigentümer oder Vorinhaber die Entledigungsabsicht bestanden hat. Das verfahrensgegenständliche Bodenaushubmaterial stammt von verschiedenen Baustellen und wurde von der Bf. gesammelt. Nach der Lebenserfahrung will sich ein Bauherr oder Bauführer bei der Realisierung von Bauvorhaben des angefallenen Abbruch- bzw. Aushubmaterials entledigen, um beim weiteren Bauvorhaben durch das Material nicht behindert zu werden. Mit dessen Fortschaffung von der Baustelle ist somit üblicherweise eine Entledigungsabsicht verbunden (subjektiver Abfallbegriff).

Für die Feststellung, dass es sich bei der Sache um Abfall iSd § 2 Abs.1 AWG handelt, genügt es, wenn entweder der subjektive Abfallbegriff oder der objektive Abfallbegriff als erfüllt anzusehen ist. Da im gegenständlichen Fall der subjektive Abfallbegriff zweifellos erfüllt ist, handelt es sich bei den verfahrensgegenständlichen Materialien um Abfall iSd § 2 Abs.1 Z.1 AWG bzw. § 2 Abs.4 ALSAG.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Beurteilung der subjektiven Abfalleigenschaft weder auf die eigene Entledigungsabsicht noch auf die Absicht in Bezug auf eine in Aussicht genommene Verwendung der Materialien an. Eine Sache ist schon dann als Abfall zu qualifizieren, wenn bei irgendeinem Vorbesitzer Entledigungsabsicht bestanden hat (vgl. etwa VwGH 06.02.2018, Ra 2017/16/0180 mwN).

Der Abgabenbehörde lag eine von der Bf. beigebrachte Liste vor, die eine Aufstellung all jener Baustellen enthielt, von denen die Bf. den Bodenaushub entfernt hat. Entgegen der von der Bf. vertretenen Ansicht war das Zollamt daher nicht zu Ermittlungen dahingehend verpflichtet, welche Personen bereits Eigentümer bzw. Inhaber bzw. Besitzer der Aushubmaterialien waren und ob diese Entledigungsabsicht hatten.

Die Bf. ist auch nicht im Recht, wenn sie meint, die Absicht einer späteren Verwendung schließe die für den Abfallbegriff erforderliche Entledigungsabsicht aus, zumal es sich im vorliegenden Fall dabei nur um die Absicht handeln kann, die Aushubmaterialien zur Verfüllung der – im Jahr 2010 allerdings noch nicht bewilligten – Bodenaushubdeponien zu verwenden.

Mit ihrer Ansicht, bei den Aushubmaterialien handle es sich um Nebenprodukte iSd § 2 Abs. 3a AWG 2002 kann die Bf. schon deshalb nicht durchdringen, weil sich diese Bestimmung erst seit 16.02.2011 (Inkrafttreten der Novelle BGBl. I Nr. 9/2011) im Rechtsbestand befindet und somit für die bereits im Jahr 2010 vorgenommenen Verfüllungen nicht anzuwenden ist.

Außerdem erklärt die Bf. mit keinem Wort inwiefern der Bodenaushub die in der zitierten Bestimmung geschaffene Legaldefinition für Nebenprodukte erfüllen soll, nämlich, dass er das Ergebnis eines Herstellungsverfahrens ist, dessen Hauptziel nicht die Herstellung dieses Stoffes oder Gegenstands ist und somit als nur als Nebenprodukt und nicht als Abfall gelten kann.

Die Bf. möchte die Richtlinie 2008/98/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. November 2008 über Abfälle und zur Aufhebung bestimmter Richtlinien für sich in Anspruch nehmen.

Art. 5 dieser Richtlinie lautet:

"Nebenprodukte

(1) Ein Stoff oder Gegenstand, der das Ergebnis eines Herstellungsverfahrens ist, dessen Hauptziel nicht die Herstellung dieses Stoffes oder Gegenstandes ist, kann nur dann als Nebenprodukt und nicht als Abfall im Sinne des Artikels 3 Nummer 1 gelten, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) es ist sicher, dass der Stoff oder Gegenstand weiter verwendet wird,*
- b) der Stoff oder Gegenstand kann direkt ohne weitere Verarbeitung, die über die normalen industriellen Verfahren hinausgeht, verwendet werden,*
- c) der Stoff oder Gegenstand wird als integraler Bestandteil eines Herstellungsprozesses erzeugt und*
- d) die weitere Verwendung ist rechtmäßig, d.h. der Stoff oder Gegenstand erfüllt alle einschlägigen Produkt-, Umwelt- und Gesundheitsschutzanforderungen für die jeweilige Verwendung und führt insgesamt nicht zu schädlichen Umwelt- oder Gesundheitsfolgen.“*

Aus dem Einleitungssatz in Absatz 1 dieser Bestimmung ergibt sich, dass es sich beim Nebenprodukt um einen Stoff bzw. Gegenstand handeln muss, der im Zuge eines Herstellungsverfahrens anfällt. Bei Bodenaushub handelt es sich zweifellos nicht um das Ergebnis eines Herstellungsprozesses. Auch dem Vorbringen der Bf. ist mit keinem Wort zu entnehmen, inwiefern diese Voraussetzungen erfüllt sein sollen.

Das Bundesfinanzgericht geht vielmehr davon aus, dass die Qualifikation des in Rede stehenden Abfalls dem Unionsrecht entspricht:

Nach der zur Abfall-Richtlinie (Richtlinie 75/442/EWG idF der Richtlinie 91/156/EWG) ergangenen Judikatur des EuGH handelt es sich bei dem in dieser Richtlinie definierten Abfallbegriff - danach bedeutet "Abfall": Alle Stoffe oder Gegenstände, die unter die in Anhang I der Richtlinie aufgeführten Gruppen fallen und deren sich ihr Besitzer entledigt, entledigen will oder entledigen muss (vgl. Art. 1 lit. a und Anhang I, insbesondere Punkt Q16 der genannten Richtlinie) - um einen gemeinsamen, die Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten bindenden Begriff, weshalb der österreichische Abfallbegriff richtlinienkonform auszulegen ist (vgl. VwGH 27.6.2013, 2010/07/0110).

Im Urteil vom 18.04.2002, *Palin Granit Oy*, C-9/00, sprach der EuGH u.a. aus, dass das Tätigkeitswort "sich entledigen" im Licht der Zielsetzung der Richtlinie 75/442, die nach deren dritter Begründungserwägung im Schutz der menschlichen Gesundheit und der Umwelt gegen nachteilige Auswirkungen der Sammlung, Beförderung, Behandlung, Lagerung und Ablagerung von Abfällen besteht, und ferner im Licht von Art. 174 Abs. 2 EG auszulegen ist, wonach die Umweltpolitik der Gemeinschaft auf ein hohes Schutzniveau abzielt und namentlich auf den Grundsätzen der Vorsorge und Vorbeugung beruht. Folglich ist der Begriff "Abfall" weit auszulegen und die Frage, ob ein bestimmter Stoff Abfall ist, anhand sämtlicher Umstände zu beurteilen (EuGH 18.04.2002, C-9/00).

Die Abfall-Richtlinie gibt kein maßgebliches Kriterium für die Ermittlung des Willens des Besitzers vor, sich eines bestimmten Stoffes oder Gegenstandes zu entledigen. Allerdings hat der EuGH, der mehrmals nach der Einstufung verschiedener Stoffe als Abfall befragt worden ist, bestimmte Anhaltspunkte benannt, anhand derer sich der Wille des Besitzers auslegen lässt, und im eben erwähnten Urteil vom 18.04.2002, unter Rn 19 ausgesprochen, "dass sich der Besitzer von aus dem Betrieb eines Steinbruchs stammendem Bruchgestein, das für unbestimmte Zeit bis zu einer möglichen Verwendung gelagert wird, dieses Bruchgesteins entledigt oder entledigen will und dass dieses daher als Abfall im Sinne der Richtlinie 75/442 einzustufen ist".

Ob sich die Revisionswerberin der hier in Rede stehenden Stoffe, die auf einer in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaft jahrelang konsenslos abgelagert worden sind, entledigen wollte, stellt nach dem Gesagten eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage dar, die anhand sämtlicher Umstände des Einzelfalls zu beurteilen ist (VwGH 27.11.2017, Ra 2016/15/0032).

Im vorliegenden Fall erachtet das Bundesfinanzgericht die Entledigungsabsicht allein aus dem Umstand erwiesen, dass die Bf. die von den Baustellen weggebrachten Materialien bereits im Jahr 2010 zur Verfüllung der (allerdings erst viel später bewilligten) Bodenaushubdeponie verwendet hat, wo sie sich (mit Ausnahme der o.a. 48.000 m³, die aber unstrittig jedenfalls Abfall sind) zumindest bis 26.07.2019 (Datum des o.a. Stilllegungsbescheides) befanden.

Nach dem Gesagten kann somit kein ernsthafter Zweifel daran bestehen, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Materialien um Abfall gem. § 2 Abs. 4 ALSAG handelt.

Handelt es sich um eine Zwischenlagerung (§ 3 Abs. 1 Z 1 lit. b ALSAG) oder um eine Verfüllung (§ 3 Abs. 1 Z 1 lit. c ALSAG)?

Während die Bf. noch im Zuge der Beschwerdeerhebung darauf pochte, es sei von einer Zwischenlagerung auszugehen, stützt sie ihr Vorbringen im Vorlageantrag auf die Argumentation, es läge eine Verfüllung/Geländeanpassung vor und meint, das Material sei im Zusammenhang mit einer Baumaßnahme im unbedingt erforderlichen Ausmaß zulässigerweise für eine Tätigkeit gem. § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c ALSAG verwendet worden.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der nunmehrigen Ansicht der Bf., wonach eine Verfüllung/Geländeanpassung gemäß der eben zitierten Norm vorliegt, an.

Denn eine „Zwischenlagerung“ (Lagerung für eine kürzere als die in § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b Altlastensanierungsgesetz genannte Dauer) scheidet im streitgegenständlichen Fall schon aus dem Wortsinn aus. Dem Begriff „Zwischenlagerung“ ist im gegebenen Zusammenhang inhärent, dass die Materialien nur vorübergehend (vom Zeitpunkt der Anschüttung bis zum Zeitpunkt der Beseitigung bzw. Verwertung – hier Einbringung zum Zwecke der Verfüllung einer bewilligten Bodenaushubdeponie) und nicht länger als ein bzw. drei Jahre gelagert werden.

Im Handeln der Bf., die bereits im Jahr 2010 genau jene Verfüllungen vorgenommen hat, die ihr erst mit dem o.a. UVP-Bescheid vom 27.08.2013 bewilligt wurden, ist aber keine vorübergehende Maßnahme zu erblicken. Sie hat vielmehr unmittelbar im Zeitraum der Anschüttung konsenslos das Aushubmaterial zum Verfüllen einer Bodenaushubdeponie verwendet, zu deren Betrieb sie erst ab Erteilung der eben genannten Bewilligung befugt war. Und sie hat dieses Material – wie vorstehend näher ausgeführt – zumindest bis zum 26.07.2019 unverändert auf dem Areal belassen, sodass von einer bloß vorübergehenden Anschüttung keine Rede sein kann. Dass vorgesehen gewesen sei, das Material vom Ort der Anschüttung wieder zu entfernen, behauptet nicht einmal die Bf. Selbst wenn man ihrer Behauptung Glauben schenken möchte, sie habe ernsthaft daran gedacht, auf dem Areal einen Golfplatz zu errichten, ist in diesem Zusammenhang für sie nichts gewonnen.

Denn sie selbst behauptet, dass das Aushubmaterial zur Geländemodellierung auf dem Areal erforderlich gewesen sei (siehe Pkt. I.1.1. des Antrages auf § 295a BAO vom 22.12.2014). Damit spricht auch aus dieser Sicht alles gegen das Vorliegen einer bloß vorübergehenden Maßnahme.

Mit dem UVP-Beschied hat die Landesregierung von NÖ der Bf. die Errichtung und den Betrieb einer Bodenaushubdeponie und die Errichtung und den Betrieb eines Golfplatzes unter der Bedingung der Einhaltung konkreter – im Bescheid genau bezeichneter – Auflagen erteilt und u.a. festgelegt, dass die Anlagen entsprechend der Vorhabensbeschreibung (zusammenfassend in Pkt. I.8 des UVP-Bescheids) auszuführen und zu betreiben sind.

Den Bestimmungen des Pkt. 1.8.2.1.1 dieses Bescheides ist zu entnehmen, dass die Bf. das bestehende Gelände zunächst über einem Großteil des Projektareals zu einem für die Nutzung als Golfplatz erforderlichen Rohplanum zu profilieren bzw. aufzuheben hatte. Dazu hatte die Zufuhr von Bodenaushubmaterial und der Betrieb einer Bodenaushubdeponie zu dienen. Erst nach Erreichung des Endschüttelniveaus (= Rohplanum Golfplatz) hatte die Feinprofilierung und der Aufbau des Golfplatzes zu erfolgen.

Pkt. I.8.2.7 des UVP-Bescheides regelt den Abfalleinbau und legt u.a. fest, dass die Verfüllung des Areals abschnittsweise zu erfolgen hat.

Die Bf. hat diese bewilligungspflichtige Verfüllung aber nicht erst nach Erhalt des UVP-Bescheides, sondern bereits im Jahr 2010 durchgeführt. Sie hat nach der Aktenlage weder eine Feinprofilierung noch den Aufbau des Golfplatzes vorgenommen. Es wurde vielmehr am 25.02.2018 die Einstellung des Deponiebetriebs angezeigt und mitgeteilt, dass die weitere Umsetzung des Vorhabensbestandteils Golfplatz nicht mehr beabsichtigt sei.

Es spricht daher alles für die Verwirklichung des Tatbestandmerkmals der Verfüllung gem. § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c ALSAG.

Wie die Bf. zutreffend vorträgt, findet sich in der Begründung des o.a.

Abänderungsbescheids gem. § 68 Abs. 2 AVG der BH Ort4 vom 24.07.2013 der Hinweis, wonach die „nun restliche Menge an vorgehaltenen Materialien“ (um welche konkreten Materialien welchen Umfang es sich dabei genau handelt, wird nicht näher ausgeführt) noch bis Oktober 2013 zwischengelagert werden könnten. Das Bundesfinanzgericht erachtet sich an diesen Hinweis allerdings aus folgenden Gründen nicht gebunden:

Es besteht zwar grundsätzlich eine Bindung an Entscheidungen der Gerichte und der Verwaltungsbehörden (also an Bescheide). Eine derartige Bindung ist Ausdruck der Rechtskraft der betreffenden Entscheidung. Sie wirkt allerdings nur innerhalb der Grenzen der Rechtskraft und erstreckt sich ausschließlich auf den Inhalt des Spruchs, nicht auch auf die Entscheidungsgründe (VwGH 28.02.2012, 2010/15/0169). Der erwähnte Hinweis, der keinen Niederschlag im Spruch gefunden hat, vermag daher keine Bindungswirkung zu entfalten.

Der Einwand der Bf, die BH Ort4 habe im erwähnten Bescheid vom 24.07.2013 rechtskräftig über die Zulässigkeit des Verbleibs von Aushubmaterialien auf den Grundstücken entschieden, steht im Widerspruch zum tatsächlichen Verwaltungsgeschehen, zumal dem Spruch des genannten Bescheides eine derartige Feststellung nicht zu entnehmen ist.

Im Übrigen geht auch die Landesregierung von NÖ in ihrem (nach dem eben genannten Berichtigungsbescheid vom 24.07.2013 ergangenen) o.a. UVP-Bescheid vom 27.08.2013 von konsenslosen Anschüttungen aus (siehe dort unter Pkt. 4.3.2).

Zu den Ausnahmetatbeständen des § 3 Abs. 1a Z 5 ALSAG:

Der Verwaltungsgerichtshof hat erst kürzlich in einem Fall der mit dieser Gesetzesstelle vergleichbaren Bestimmung des § 3 Abs. 1a Z 6 ALSaG (bei der es ebenfalls um Baumaßnahmen im unbedingt erforderlichen Ausmaß geht) entschieden:

„Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (auch zur hier anwendbaren Rechtslage idF BGBl. I Nr. 71/2003), dass eine "zulässige" Verwendung von Abfällen im Sinne der genannten Befreiungsbestimmung u. a. voraussetzt, dass die für diese Verwendung allenfalls erforderlichen behördlichen Bewilligungen, Anzeigen, Nichtuntersagungen etc. in dem für die Beurteilung der Voraussetzungen für eine Beitragsfreiheit relevanten Zeitpunkt (§ 7 ALSAG) vorliegen (vgl. - unter Hinweis auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2003, 59 BlgNR 22.

GP 309, und das dort verwiesene Erkenntnis VwGH 21.3.1995, 93/04/0241 - VwGH 24.1.2013, 2010/07/0218, VwSlg. 18553/A (insoweit durch die Entscheidung eines verstärkten Senats vom 27.3.2019, Ra 2019/13/0006, nicht überholt); sowie weiters VwGH 20.2.2014, 2013/07/0117; 28.5.2015, 2012/07/0272). Dem Gesetzgeber kann nämlich nicht unterstellt werden, er habe eine Verwendung oder Verwertung von Abfällen, die der Rechtsordnung widerspricht, privilegieren wollen, indem er sie von der Beitragspflicht ausgenommen hat (vgl. VwGH 22.4.2004, 2003/07/0173, VwSlg. 16353/A). Dieses Erfordernis des Vorliegens der behördlichen Bewilligungen, Anzeigen, Nichtuntersagungen etc. gilt sowohl für die Verfüllung bzw. Anpassung selbst als auch für die damit verbundene Baumaßnahme (vgl. VwGH 26.11.2015, 2013/07/0024).

Voraussetzung für die Beitragsfreiheit ist nach dieser Rechtsprechung das Vorliegen der jeweils erforderlichen Bewilligungen...“ (VwGH 02.10.2019, Ra 2019/13/0059).

Angesichts dieser Rechtsprechung kann dem Zollamt nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn es in der Vornahme der in Rede stehenden Verfüllungen nicht die Grundlage für die von der Bf. begehrte Befreiung von der Beitragspflicht nach § 3 Abs. 1a Z 5 ALSAG erblickt.

Denn die Bf. hat – wie oben ausgeführt – die bewilligungspflichtigen Verfüllungen bereits im Jahr 2010 vorgenommen, obwohl die Bewilligung erst im Jahr 2013 erteilt worden ist.

Das Zollamt ist auch im Recht, wenn es feststellt, dass es hinsichtlich des ersten Tatbestandes des § 3 Abs. 1a Z 5 ALSAG am Erfordernis der mit der Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Baumaßnahme fehlt. Dem Einwand der Bf., der genehmigte Golfplatz stelle diese Baumaßnahme dar, kann nicht gefolgt werden. Denn die Bewilligung für das (von der Bf. nie umgesetzte) Golfplatzprojekt wurde – wie eben ausgeführt – erst viel später erteilt. Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass nach den Feststellungen unter Pkt. 8.4.6.2 des UVP-Bescheids weder dem Bescheid der BH Ort4 noch dem UVP-Genehmigungsverfahren entnommen werden kann, dass die Anschüttungen in einem Zusammenhang mit dem gegenständlichen Vorhaben (UVP-Bewilligung für Bodenaushubdeponie und Golfplatz) vorgenommen wurden.

Die Bf. irrt, wenn sie meint, die Verfüllung selbst stelle die Baumaßnahme dar. Dass diese Rechtsauslegung verfehlt ist, ergibt sich schon daraus, dass zutreffendenfalls die Bestimmung des § 3 Abs. 1a Z 5, in der ausdrücklich eine Baumaßnahme gefordert wird, inhaltsleer wäre.

Die BH Ort4 hat in der Begründung des o.a. Bescheides vom 04.12.2012 u.a. festgestellt:

„Die ggst. Anschüttungen stelle Abfälle dar, die weder nach dem Abfallwirtschaftsgesetz noch nach dem Altlastensanierungsgesetz einer zulässigen Verwertung zugeführt werden können, mit Ausnahme der Deponierung in einer hierfür geeigneten Bodenaushubdeponie.

Die derzeitige Lagerung, welche nun sei zumindest Oktober 2009 [Anm: richtig wohl Oktober 2010] auf den ggst. Grundstücken durchgeführt wird, findet nicht innerhalb einer

hierfür genehmigten Anlage oder an einem hierfür geeigneten Ort im Sinne des § 15 Abs. 3 AWG 2002 statt.“

Das Bundesfinanzgericht teilt diese Ansicht und kommt angesichts der vorliegenden Befunde, Gutachten und Prüfberichte zum Schluss, dass das in Rede stehende Bodenaushubmaterial aufgrund seiner Beschaffenheit ausschließlich in einer genehmigten Bodenaushubdeponie angeschüttet werden durfte.

Außer Streit steht, dass der Bf. erst im Jahr 2013 die Bewilligung zum Betrieb einer solchen Bodenaushubdeponie auf ihrem Areal erteilt worden ist. Die von ihr dennoch vorgenommenen Anschüttungen entsprachen somit auch dann nicht der Rechtsordnung, wenn sie zum Zwecke des Verfüllens von Geländeunebenheiten verwendet worden sind.

Denn es entspricht der ständigen Rechtsprechung, dass eine "zulässige" Verwendung von Abfällen im Sinne der von der Bf. angesprochenen Befreiungsbestimmung u. a. voraussetzt, dass die für diese Verwendung allenfalls erforderlichen behördlichen Bewilligungen, Anzeigen, Nichtuntersagungen etc. in dem für die Beurteilung der Voraussetzungen für eine Beitragsfreiheit relevanten Zeitpunkt (§ 7 ALSAG) vorliegen (VwGH 02.10.2019, Ra 2019/13/0059).

Eine in diesem relevanten Zeitpunkt einmal entstandene Abgabenschuld kann durch die nachträgliche Einholung einer fehlenden Bewilligung nicht mehr rückgängig gemacht werden (VwGH 28.11.2013, 2011/07/0163). Entgegen der Ansicht der Bf. kann der erst im Jahr 2013 genehmigte Golfplatz somit nicht dazu führen, die widerrechtlichen Anschüttungen nachträglich als zulässige Tätigkeiten iSd § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c ALSAG zu qualifizieren.

Gleiches gilt für den Einwand es liege eine Deponie iSd § 3 Abs. 1a Z 5 zweiter Tatbestand ALSAG vor. Denn auch die Bodenaushubdeponie wurde erst im Jahr 2013 bewilligt.

Zur Frage der Bewilligungspflicht:

Gemäß § 15 Abs. 3 Abfallwirtschaftsgesetz 2002 dürfen Abfälle außerhalb von

1. hierfür genehmigten Anlagen oder
2. für die Sammlung oder Behandlung vorgesehenen geeigneten Orten

nicht gesammelt, gelagert oder behandelt werden. Eine Ablagerung von Abfällen darf nur in hierfür genehmigten Deponien erfolgen.

Die Bf. verfügte hinsichtlich des in Rede stehenden Areals über Bewilligungen zur Verfüllung der verschiedenen Abbaufelder (siehe Aufstellung unter Pkt. 4.2.1 bis 4.2.4 des UVP-Bescheids). Da auf diesen Grundstücken eine bergrechtliche Verfüllung nur bis zur Geländeoberkante, bzw. im Zentrum geringfügig darüber hinaus, genehmigt wurde, handelt es sich bei den verfahrensgegenständlichen Anschüttungen (die über die bewilligten Verfüllungen hinausgingen) um konsenslose Schüttungen (siehe z.B. Seite 7 des o.a. Bescheids der BH Ort4 vom 04.04.2012).

Der Bf. wurde – wie oben bereits mehrmals ausgeführt – erst am 27.08.2013 die Bewilligung zum Betrieb einer Bodenaushubdeponie erteilt. In dieser Bewilligung wurde auch die Verfüllung des Areals genau geregelt (siehe Pkt. I.8.2.7 des UVP-Bescheids).

Es kann daher kein Zweifel daran bestehen, dass es sich bei der Verfüllung des Areals um eine bewilligungspflichtige Tätigkeit handelte.

Zu den Mengen:

Das Zollamt ging bei der durch Schätzung gem. § 184 BAO durchgeführten Ermittlung der Bemessungsgrundlagen von den von der Bf. vorgelegten Aufzeichnungen über Anlieferungsmenge und Anlieferungszeitpunkt des Aushubmaterials aus. Daraus ergibt sich eine Menge von 236.338 m³ von auf den gegenständlichen Liegenschaften angelieferten Material.

Mit dem Vorbringen vom 30.08.2012, ein von der Bf. beauftragter Markscheider habe das Schüttvolumen auf bloß insgesamt 187.250 m³ geschätzt, kann die Bf. nichts gewinnen. Denn es kommt auf die Menge zum Zeitpunkt der Anschüttung an. Eine danach erfolgte allfällige Änderung der Kubatur aufgrund von Witterungseinflüssen, Verdichtungen oder dgl. bleibt daher für die Abgabeberechnung ohne Einfluss.

Zur Frage der Anwendung des § 295a BAO:

Die Bf. bringt unter Bezugnahme auf den o.a. UVP-Bescheid vom 27.08.2013 vor, die nachträgliche Genehmigung der für das Golfplatzprojekt durchgeführten Geländeverfüllung bzw. Geländeanpassung habe iSd vom VwGH zu § 295a BAO ergangenen Rechtsprechung abgabenrechtliche Wirkungen für die Vergangenheit auf den Bestand des Abgabenanspruchs.

Mit dem rechtskräftigen UVP-Bescheid für den Golfplatz seien alle Voraussetzungen für die Ausnahme von der Beitragspflicht gem. § 3 Abs. 1a Z 5 ALSAG erfüllt.

Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden.

Die Änderung nach § 295a BAO hat zur Voraussetzung, dass ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruchs 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 (vgl. Ritz, BAO5, § 295a Tz 5, VwGH 24.09.2014, 2010/13/0062).

Nach der Aktenlage und nach den Feststellungen in der o.a. Beschwerdevorentscheidung vom 26.06.2015 hat das Zollamt den von der Bf. angesprochenen UVP-Bescheid vom 27.08.2013 bei der Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides vom 19.11.2014 bereits berücksichtigt.

Damit steht fest, dass der UVP-Bescheid kein nachträgliches, den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt betreffendes Ereignis darstellt, sodass schon aus diesem Grund die Anwendung des § 295a BAO nicht in Betracht kommt.

Dazu kommt, dass dem UVP-Bescheid an mehreren Stellen unmissverständlich zu entnehmen ist, dass sich die Bewilligung keinesfalls auf bereits in der Vergangenheit durchgeführte Anschüttungen bezieht. Die mit diesem Bescheid erteilte Genehmigung der Errichtung und des Betriebs einer Bodenaushubdeponie gilt somit ausschließlich für allenfalls nach Rechtskraft der Bewilligung vorgenommene Anschüttungen.

In diesem Zusammenhang wird beispielsweise auf folgende Passagen der Bewilligung verwiesen, die (auszugsweise) lauten:

„4.3.1

Insbesondere wurde der technischen und rechtlichen Beurteilung der Umweltverträglichkeit sowie der rechtlichen Beurteilung der Genehmigungsfähigkeit zugrunde gelegt, dass die oben angeführten Konsense eingehalten werden und erst nach Abschluss der jeweiligen Verfahren durch die zuständigen Behörden mit der Umsetzung des gegenständlichen Vorhabens begonnen wird.

4.3.2

Demzufolge wurde auch der Entscheidung zugrunde gelegt, dass die Anschüttungen auf den Gst. Nr. aa, bb, cc, dd, ee, ff, gg u. hh alle KG Ort1, der noch verbliebenen konsenslosen Abfälle im Ausmaß von ca. 189.832 m³ (Bezug: Bescheid der BH Ort4 vom 04.04.2012, zzZ) nach Maßgabe der für die Beurteilung zuständigen Behörde, nämlich der BH Ort4, ordnungsgemäß und nachweislich entfernt werden und erst nach ordnungsgemäßer Entfernung mit der Umsetzung des gegenständlichen Vorhabens begonnen wird.

8.4.2.3

Nach dem eindeutigen Parteiwillen sollen vom gegenständlichen Vorhaben nur die eingereichten Maßnahmen umfasst sein, nicht jedoch bestehende Deponien oder Ablagerungen, für welche bereits Verfahren bei anderen als der UVP Behörde anhängig sind beziehungsweise vor Einreichungen der Umweltverträglichkeitsprüfung anhängig waren.

8.4.6.2

Aus der Begründung des Bescheides der Bezirkshauptmannschaft Ort4 vom 04.04.2012, zzZ, geht hervor, dass die verfahrensgegenständlichen Anschüttungen bereits Anfang Oktober 2010 vorhanden war[en]. Zu diesem Zeitpunkt war noch kein Umweltverträglichkeitsprüfungsverfahren bei der NÖ Landesregierung als UVP-Behörde anhängig. Auch kann weder dem Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Ort4 noch dem nunmehrigen Genehmigungsverfahren entnommen werden, dass diese Anschüttungen in einem Zusammenhang mit dem gegenständlichen Vorhaben vorgenommen wurden.“

Daraus folgt, dass der UVP-Bescheid vom 27.08.2013 entgegen der Ansicht der Bf. nicht dazu dienen kann, die widerrechtlichen Verfüllungen aus dem Jahr 2010 zu sanktionieren.

Die Bf. hat vielmehr die ihr mit diesem Bescheid bewilligte Handlung, nämlich das Verfüllen des genannten Areals (siehe z.B. ausdrücklich unter Pkt. I.8.2.7 der Bewilligung) bereits zu einem Zeitpunkt vorgenommen, als der Bescheid noch nicht einmal beantragt worden war. Das ohne die erforderliche Bewilligung vorgenommene Verfüllen des Areals mit den in Rede stehenden Materialien durch die Bf. im Jahr 2010 war somit abgabenschuldbegründend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits mehrmals mit der Frage der Folgen der Vornahme bewilligungspflichtiger Handlungen ohne Vorliegen der Bewilligung auf die Entstehung des Altlastenbeitrages auseinandergesetzt und wiederholt ausgesprochen, dass eine Verwendung oder Verwertung von Abfällen dann der Rechtsordnung widerspricht, wenn (bereits) zum Zeitpunkt dieser Verwendung oder Verwertung die entsprechende Bewilligung erforderlich, aber nicht vorhanden ist (siehe zuletzt etwa VwGH 02.10.2019, Ra 2019/13/0059).

Auswirkungen der jüngsten Rechtsprechung:

Der VwGH ist in einer viel beachteten Entscheidung vom März 2019 in einem verstärkten Senat von seiner bisherigen Rechtsprechung zur Zwischenlagerung gem. § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b ALSAG abgegangen und hat ausgesprochen, dass die kurzfristige (ein Jahr bzw. drei Jahre nicht überschreitende) Lagerung keinesfalls Altlastenbeitrag auslöst (VwGH 27.03.2019, Ro 2019/13/0006).

Für den Standpunkt der Bf. ist durch diese Entscheidung allerdings nichts gewonnen, ist doch – wie oben ausführlich dargelegt – im Streitfall nicht von einer Zwischenlagerung, sondern – wie die Bf. zwischenzeitlich offensichtlich selbst einräumt – von einer Verfüllung/ Geländeangepassung und einer damit verbundenen Aufhöhung des gesamten Areals auszugehen, wobei nie ein bloß vorübergehender Verbleib des Materials auf den in Rede stehenden Liegenschaften intendiert war.

Zum Vorwurf der Verfahrensmängel:

Die Bf. meint, das Zollamt habe sich im angefochtenen Bescheid zu Unrecht auf den Bescheid der BH Ort4 vom 04.04.2012 gestützt, zumal dieser nicht mehr dem Rechtsbestand angehöre. Dem ist zu entgegnen, dass der erwähnte Bescheid nicht etwa aufgehoben, sondern bloß gemäß § 68 Abs. 2 AVG abgeändert worden ist. Eine Abänderung führt aber nicht zur Nichtigkeit des abgeänderten Bescheides. Dass der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört, ist daher nicht zutreffend. Hinzuweisen ist darauf, dass nach ständiger Rechtsprechung durch einen auf § 68 Abs. 2 AVG gestützten Bescheid nur der Spruch des rechtskräftigen Vorbescheids aufgehoben oder abgeändert werden kann (vgl. etwa VwGH 28.01.2004, 2000/12/0311). Dass das Zollamt im angefochtenen Bescheid auf Teile der Begründung des Bescheides vom 04.04.2012 verwiesen hat, führt somit nicht zur Rechtswidrigkeit des Abgabenbescheids.

Es trifft zwar zu, dass in § 3 Abs. 1a ALSAG für unterschiedliche Materialqualitäten jeweils unterschiedliche Voraussetzungen für die Ausnahme von der Beitragspflicht normiert werden (vgl. etwa radioaktive Stoffe gem. dem Strahlenschutzgesetz, BGBl. Nr. 227/1969 iSd § 3 Abs. 1a Z 2 ALSAG). Entgegen der von der Bf. vertretenen Ansicht, war das Zollamt aber nicht zu weiteren Ermittlungen dahingehend verpflichtet, „wie die verfahrensgegenständlichen Aushubmaterialien einzustufen sind“. Da die Bf. ihr Vorbringen selbst immer auf die Argumentation gestützt hat, dass es sich um Erdaushub gem. § 3 Abs. 1a Z 5 ALSAG handle, kann dem Zollamt kein berechtigter Vorwurf gemacht werden, wenn es ebenfalls von einem Erdaushubmaterial ausging. Dass dennoch die weiteren in der zuletzt zitierten Norm geforderten Voraussetzungen für eine Befreiung von der Beitragspflicht nicht vorliegen, wurde bereits oben ausführlich dargelegt.

Ebenfalls unberechtigt ist der Einwand, das Zollamt habe keine Ermittlungen zum Ausmaß des noch vorhandenen Materials bzw. zur „derzeitigen Konsenssituation“ angestellt. Sowohl das Zollamt (das sich im Übrigen am 14.02.2014 im Rahmen eines Außendienstes selbst ein Bild von der Situation vor Ort machen konnte) als auch nunmehr das Bundesfinanzgericht konnten angesichts des o.a. rechtskräftigen Bescheides der NÖ Landesregierung vom 27.08.2013 davon ausgehen, dass die Bf. das gesamte angeschüttete Material (mit Ausnahme jener 48.000 m³, die die Bf. entsprechend dem Behandlungsauftrag der BH Ort4 in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 24.07.2013 selbst entfernt hat) auf den in Rede stehenden Liegenschaft belassen hat. Gegenteiliges behauptet nicht einmal die Bf.

Der angefochtene Bescheid ist daher auch aus dieser Sicht zu Recht ergangen.

Nach dem Gesagten erachtet es das Bundesfinanzgericht somit als erwiesen, dass die Bf. das verfahrensgegenständliche Aushubmaterial zu den im Spruch des angefochtenen Bescheides näher genannten Zeiträumen zur Verfüllung/Geländeanpassung des in Rede stehenden Areals verwendet und somit den Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c ALSAG verwirklicht hat, wobei die Voraussetzungen für eine Ausnahme von der Beitragspflicht gem. § 3 Abs. 1a Z 5 ALSAG nicht erfüllt worden sind.

Damit entstand gem. § 7 Abs. 1 ALSAG der Altlastenbeitrag mit Ablauf des Kalendervierteljahres, im dem die Bf. die erwähnten beitragspflichtigen Tätigkeiten vorgenommen hat.

Die Bf., als diejenige Person, die die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst hat, war gem. § 4 Z 3 ALSAG als Beitragsschuldner heranzuziehen.

Substantiierte Einwände gegen den vom Zollamt im Zuge der Abgabeberechnung zum Ansatz gebrachten Umrechnungsfaktor von Kubikmeter auf Tonnen bzw. gegen den zur Anwendung gelangten Tarif von € 8,00 je Tonne gem. § 6 Abs. 1 Z 1 ALSAG enthält das Beschwerdevorbringen nicht. Es genügt daher der Hinweis, dass aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes der angefochtene Bescheid auch diesbezüglich mit keinen Mängeln behaftet ist.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

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.

Die vorliegende Entscheidung kann sich auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung stützen. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 22. Jänner 2020