

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRi in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 18. Juli 2013 gegen den Bescheid des Zollamtes Linz Wels vom 18. Juni 2013 betreffend Vorschreibung eines Altlastenbeitrag für die Quartale 2-4 des Jahres 2003 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich des Altlastenbeitrags - ersatzlos - aufgehoben.

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 des Zollamtes Linz Wels vom 15.5.2007, Zahl: 520000/0000/2007 wurden der nunmehrigen Bf. ein Altlastenbeitrag von € 5.198.137,80 für die entsprechenden Kalendervierteljahre 200 bis 2004 für einen langfristig abgelagerten Klärschlamm in der Regionalkläranlage mit angeschlossener Klärschlammdeponie, Adresse vorgeschrieben. Vereinfacht dargestellt stützte sich der Bescheid in der Begründung darauf, dass nicht nachgewiesen werden konnte, dass die Deponie im Überprüfungszeitraum an den Stand der Technik angepasst gewesen ist. Es sei, so das Zollamt, der Tatbestand des § 3 Abs 1 Z 1 AISAG als objektiv erfüllt anzusehen. Die Höhe des Beitragssatzes richte sich nach § 6 Abs 1 Z 3 AISAG. Im Berechnungsblatt verweist die bescheiderlassende Behörde auf die Kalenderjahre 2000 – 2004.

Für das Kalenderjahr 2003 verwies die Behörde auf den neu errechneten Beitrag von € 43,60/to und Beträgen von € 484.221,60 (Quartal 1); 472.929,20 (Quartal 2); 462.901,20 (Quartal 3) und 439.618,80 (Quartal 4). In der Differenzberechnung zu den bereits entrichteten Abgaben ergebe sich eine Differenz von € 345.630,60, € 342.327,70, 329.095,20 und € 179.967,30 (Quartale 1-4).

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 13.6.2007 wurde beantragt, den angefochtenen Bescheid betreffend Festsetzung des Altlastenbeitrags zur Gänze **ersatzlos zu beheben**. Dem Antrag wurde mit BVE vom 4.6.2013, Zahl: 520000/xxxx/2007 teilweise, hinsichtlich des Kalenderjahres 2003 zur Gänze stattgegeben und die Quartale 1-2/2000, 2003 und 2004 aus dem Rechtsbestand entfernt. In der Begründung wird ua ausgeführt, dass – im Hinblick auf die Rechtslage durch BGBl I 2002/97 für das Jahr 2003 und 2004 ein eigener Bescheid hätte erlassen werden müssen. Dem Spruch (unterstützt durch die Begründung) ist sohin zu entnehmen, dass der angefochtene Bescheid für das Jahr 2003 aufgehoben wurde.

Mit Bescheid des Zollamtes Linz Wels vom 18.6.2013 wurden der Bf. ein Altlastenbeitrag in Höhe von € 851.390,20 für die Quartale 2-4 des Jahres 2003 vorgeschrieben und zwar für einen langfristig abgelagerten Klärschlamm in der Regionalkläranlage mit angeschlossener Klärschlammdeponie, Adresse. Begründet wurde dies damit, dass mangels „Anpassung an den Stand der Technik“ der zu entrichtende Betrag gem § 6 Abs 1 Z 3 AISAG entrichtet hätte werden müssen. Es sei deswegen bei der Bemessung der Beitragssatz nach § 6 Abs 1 Z 3 AISAG anzuwenden, dh nicht der niedrigere Satz nach § 6 Abs 4 AISAG.

Für das Kalenderjahr 2003 verwies die Behörde auf den errechneten Beitrag von € 43,60/to und Beträgen von € 472.929,20 (Quartal 2); 462.901,20 (Quartal 3) und 439.618,80 (Quartal 4). In der Differenzberechnung zu den bereits entrichteten Abgaben ergebe sich eine Differenz von € 342.327,70, 329.095,20 und € 179.967,30 (Quartale 2-4).

Bei dem abgelagerten Klärschlamm handle es sich ohne Zweifel um Abfall. Dazu habe das Zollamt am 13.7.2007 bei der BH Linz-Land einen Antrag auf Erlassung eines Feststellungsbescheides nach § 10 AISAG gestellt.

Die bescheiderlassende Behörde bezog sich auf den Bescheid vom 22.4.2013, Gz bob in dem die BH Linz-Land ua festgestellt habe, dass

- durch die Ablagerung von Abfällen (vorwiegend Klärschlamm) seitens der nunmehrigen Beschwerdeführerin auf der Klärschlammdeponie eine beitragspflichtige Tätigkeit vorliege,
- dass die Betriebsweise der Klärschlammdeponie im Sinne der Deponieverordnung als angepasst gelte, auch wenn die Inanspruchnahme einer Wiegeeinrichtung zur Ermittlung der abgelagerten Abfallmenge verzichtet worden ist,
- dass die bei der Gewinnung von Klärschlamm gesetzten Arbeitsschritte mechanische Aufbereitung des Primärschlammes, simultane aerobe Behandlung des Sekundärschlammes in den Belebungsbecken, Eindickung des Sekundärschlammes, Aufheizung und anaerobe Behandlung des Primär- und Sekundärschlammes der im § 2 Z. 26 der Deponieverordnung beschriebenen mechanisch-biologischen Vorbehandlung von Abfällen in den Jahren 2000-2003 nicht entspricht,

- dass die bei der Gewinnung von Klärschlamm gesetzten Arbeitsschritte mechanische Aufbereitung, simultane aerobe Behandlung, Eindickung, Aufheizung und anaerobe Behandlung des Primär- und Sekundärschlammes der im § 2 Z 26 der Deponieverordnung beschriebenen mechanisch-biologischen Vorbehandlung von Abfällen ab dem Jahr 2004 entspricht,
- dass die Klärschlammdeponie in den Jahren 2000-2003 zumindest nicht hinsichtlich der Qualität der abgelagerten Abfälle soweit an den Stand der Technik angepasst war, dass der Altlastenbeitrag gemäß § 6 Abs. 4 ALSAG hätte entrichtet werden dürfen und
- dass die Klärschlammdeponie ab dem 1.1.2004 auch hinsichtlich der Qualität der abgelagerten Abfälle soweit an den Stand der Technik angepasst ist, dass der Altlastenbeitrag gemäß § 6 Abs. 4 ALSAG entrichtet werden darf.

Zusammenfassend wird vom Zollamt festgestellt, dass die verfahrensgegenständliche Deponie im Kalenderjahr 2003 nicht an den Stand der Technik angepasst war. Damit habe die Bezirkshauptmannschaft, so das Zollamt, die Rechtsansicht der Abgabenbehörde bestätigt.

Die Behörde verweist des Weiteren auf die Begründung des Feststellungsbescheides (Gutachten) und betont die Bindungswirkung des Bescheides der Bezirkshauptmannschaft. Unter Hinweis auf die Literatur (*List*, Kommentar zum ALSAG, 334 Rz 7) sei auch ein nicht rechtskräftiger Feststellungsbescheid einem Abgabenverfahren zugrunde zu legen.

Die bescheiderlassende Behörde führt weiters aus, dass der Schlamm langfristig abgelagert wurde, sohin der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z. 1 ALSAG als erfüllt anzusehen ist. Diese langfristige Ablagerung sei dem Deponiebetreiber zuzurechnen.

Die bescheiderlassende Behörde stützt sich ua auch auf eine Rechtsauskunft des Bundesministeriums für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft, in der ausgeführt wurde:

"Zu Frage 1: Ist die Reihenfolge der Verfahren in der Formulierung der Deponieverordnung 1996 durch die Anwendung an aeroben und anaeroben Verfahren" zwingend?

Ja. Voraussetzung für die Ausnahme von Deponieverbot für Abfälle, deren Anteil an organischem Kohlenwasserstoff (TOC) mehr als fünf Masseprozent beträgt, ist unter anderem, dass diese Abfälle aus einer mechanisch-biologischen Vorbehandlung stammen. Dieser Bedingung ist nach § 2 Z 26 der Deponieverordnung 1996 lediglich dann entsprochen, wenn die biologische Abfallbehandlung durch die Anwendung aerober Verfahren oder anaerober mit nachfolgenden aeroben Verfahren erfolgt. Durch die Novelle der Deponieverordnung BGBl. 11 Nr. 49/2004 ist im Text des § 2 Z 26 zwar die Wortfolge "durch die Anwendung anaerober-aerober Verfahren" durch die Wendung "durch die Anwendung aerober oder anaerober mit nachfolgender aerober Verfahren" ersetzt worden, mit dieser Neuformulierung ist aber lediglich noch deutlicher als zuvor die einzuhaltende Abfolge der Behandlungsschritte - nämlich Anwendung anaerober mit nachfolgender aerober Verfahren - zum Ausdruck gebracht worden (vgl. Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.03.2009, ZI. 2006/07/0165, zur Auslegung der Legaldefinition § 2 Z 26 in der Fassung der Deponieverordnung 1996).

Abgesehen davon ergibt sich aus der Sachverhaltsdarstellung im Gutachten (Punkt 4.2 des Gutachtens), wonach es sich bei der ins Treffen geführten aeroben Behandlung um die "aerobe Stabilisierung des Belebtschlammes im Belebungsbecken" handelt, dass dieser Behandlungsschritt der Abwasserbehandlung und nicht der Abfallbehandlung zuzurechnen ist, liegt doch zu diesem Zeitpunkt mangels Abtrennung des Klärschlammes vom Abwasser überhaupt noch kein Abfall vor. Demnach kann aber auch diese der Behandlung im Faulturm vorgeschaltete Behandlung auch nicht als "aerobes Abfallbehandlungsverfahren" angesehen werden.

Es stellt sich daher die Frage, ob eine biologische Abfallbehandlung, falls sie nur aus einem anaeroben Verfahren (Lagerung im Faulturm) ohne nachfolgendem aeroben Verfahren besteht, die Vorgaben für eine mechanisch-biologische Vorbehandlung im Sinne des § 2 Z 26 der Deponieverordnung 1996 erfüllt. Dies ist wie sich aus dem bereits angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.03.2009, ZI. 2006/07/0165, ergibt, nicht der Fall.

Die Inanspruchnahme der geringeren Abgabesätze für an den Stand der Technik angepasste Altanlagen ist nur dann möglich, wenn mit Ausnahme der Anforderungen an den Deponiestandort und das Deponiebasisabdichtsystem die Anpassung an den in der Deponieverordnung festgelegten Stand der Technik zur Gänze abgeschlossen ist."

Dazu gehören neben rein deponiebautechnischen Anforderungen auch alle Anforderungen an die Qualität der abzulagernden Abfälle, insbesondere hinsichtlich der Zuordnung von Abfällen zu Deponietypen, des Verbots der Deponierung, etc.

Gemäß § 5 der DeponieVO 1996 ist die Ablagerung von Abfällen, deren Anteil an organischem Kohlenstoff (TOG) mehr als fünf Masseprozent beträgt, verboten(Ziff.7)

Ausgenommen davon sind gemäß lit. f.) Abfälle aus mechanisch- biologischer Vorbehandlung, die in gesonderten Bereichen auf einer Massenabfalldéponie abgelagert werden, sofern der aus der Trockensubstanz bestimmte Verbrennungswert(oberer Heizwert) dieser Abfälle weniger als 6000 kJ/kg beträgt.

Dazu wird im Gutachten ausgeführt:

"Etwa die Hälfte aller Untersuchungen des oberen Heizwertes liegen über der definierten Grenze von 6000 kJ/kg TS. Diese Vorgabe der DeponieVO (1996) wird daher in diesem Punkt nur teilweise erfüllt, auch wenn die Hälfte der Ergebnisse der Gesamtuntersuchungen sowie die Jahresmittelwerte der Eigenüberwachung, abgesehen vom Jahr 2001, den Grenzwert für den oberen Heizwert von 6000 kJ/kg TS unterschreiten.

In der Richtlinie für die mechanisch-biologische Behandlung von Abfällen (2002) wird in der Zusammenfassung die Formulierung der DeponieVO (1996) zitiert und zusätzlich angemerkt, dass" "Es ist in Aussicht genommen, in einer Novelle zur Deponieverordnung eine Überschreitungsregel für den Brennwert im Ausmaß von max. 10 % unter definierten Voraussetzungen zu verankern. Als Methode zur Bestimmung des Brennwertes soll die ÖNORM S 2118-1 "Probenahme und Probenaufbereitung von festen Abfällen für die

Bestimmung des Brennwertes, Bestimmung des Brennwertes (Ho) von mechanisch-biologisch vorbehandelten Abfällen und vergleichbaren Materialien", ausgegeben am 1. Juli 2001, in die Deponieverordnung aufgenommen werden."

Zur Auslegung der Rechtsfrage, ob die Berücksichtigung von Toleranzen und Streuungen bei der Bestimmung der oberen Heizwertes auch für die Jahre 2000 - 2003 zulässig sind oder nicht, wurde wiederum das Amt der Oö. Landesregierung um Erteilung einer Rechtsauskunft ersucht.

Über das Bundesministerium für Land-und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft als oberste Abfallbehörde erhielten wir folgende Antwort: "Nein. Für die Jahre 2000 - 2003 sind die Bestimmungen der Deponieverordnung 1996 als Maßstab heranzuziehen. Nach Anlage 5 Abschnitt 0 der Deponieverordnung 1996 war eine Mittelwertbildung über ein ganzes Jahr nicht zulässig. Ebenso wenig waren Überschreitungen im Sinne von Toleranzwerten zulässig. Das heißt, dass die durchschnittlichen Gehalte einer Abfallcharge inklusive der Messunsicherheit den Grenzwert einhalten mussten."

Diese Auslegung deckt sich mit der Variante A des Sachverständigengutachtens.

Die bescheiderlassende Behörde betonte, dass aus den oa Gründen die Vorschreibung von Altlastenbeitrag sohin zwingend war, da die BH ausgesprochen habe, dass eine Entrichtung nach § 6 Abs 4 ALSAG nicht zulässig war; hinsichtlich des ersten Kalendervierteljahres sei überdies Verjährung eingetreten.

Dagegen wurde form-und fristgerecht ein Rechtsmittel eingebracht. Der Einschreiter betont, dass er gegen den Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Rechtsmittel eingebracht habe. Er führt aus, dass die Abgabenvorschreibung schon deswegen rechtswidrig sei, weil die Verjährungsfrist abgelaufen sei (§ 207 Abs. 2 BAO). Die zehnjährige Verjährungsfrist greife mangels Abgabenhinterziehung jedenfalls nicht. Es sei spätestens 31.12.2010 Verjährung eingetreten weil auch nach außen erkennbare Amtshandlungen, die geeignet wären, eine Verlängerung der fünfjährigen Verjährungsfrist auszulösen, nicht getätigt wurden.

Überdies müsse ein Feststellungsbescheid jedenfalls erlassen werden und es müsse die Rechtskräftigkeit abgewartet werden. Überdies führte der Bf. – unter Hinweis auf das entsprechende Gutachten fest, dass die Klärschlammbehandlung aus fachlicher Sicht einwandfrei war und den Zielsetzungen der Deponieverordnung entsprach. Es müsste ergänzend eine Reduzierung des Altlastenbeitrags vorgenommen werden. Mit BVE vom 9.9.2013, wurde die Beschwerde gegen den Bescheid vom 18.6.2013, Zahl: 520000/0000/1/2007 als unbegründet abgewiesen. Mit Vorlageantrag wurde eine Entscheidung durch das BFG verlangt.

Neben dem Abgabenverfahren wurde ein – umfangreiches – Verwaltungsverfahren abgewickelt (VwGH 26.4.2018, Ra 2017/16/0143); jüngst wurde das Verwaltungsverfahren nunmehr abgeschlossen, sodass die abgabenrechtliche Würdigung in den Vordergrund treten kann (VwGH 26.2.2020, Ra 2019/13/0083).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Mit dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz – AbgRmRefG, BGBl I 2002/97 wurde § 201 Abs 4 BAO neu gefasst, der lautet: „Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen“. Es wurde sohin die „zusammengefasste Festsetzung mehrerer Abgaben derselben Abgabenart in einem Abgabenbescheid auf Abgaben eingeschränkt, für die der Abgabenanspruch im selben Kalenderjahr entstanden ist“ (IA 666/A XXI.GP). Nach § 323 Z 11 BAO war diese Bestimmung erstmals auf Abgaben anzuwenden, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2002 entstanden ist. Dies traf auf den Altlastenbeitrag für das Kalenderjahr 2003 unzweifelhaft zu, sodass § 201 Abs 4 BAO idF BGBl I 2002/97 jedenfalls anwendbar war.

Das Zollamt hat zunächst mit Bescheid vom 15.5.2007 den Altlastenbeitrag für mehrere Kalenderjahre (ua auch für 2003) vorgeschrieben, diesen Bescheid aber in der Folge hinsichtlich des strittigen Kalenderjahres – aus den oa Gründen – wieder aufgehoben; dies mit der Absicht, den Formvorschriften der BAO nach § 201 Abs 4 BAO zu entsprechen. Sie hat anschließend, sowohl der Menge als auch der Höhe der Abgaben nach, einen gleichlautenden Bescheid für die Quartale 2-4 des Kalenderjahres 2003 erlassen. Dieser Bescheid wurde in der Folge angefochten und ist Gegenstand dieses Erkenntnisses. Aus diesem Grund ist zunächst zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall Sachidentität vorliegt.

Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der ersten Instanz gebildet hat (zB VwGH 20.11.1997, 96/15/0059). Identität der Sache liegt dann vor, wenn einerseits weder in der Rechtslage noch in den für die Beurteilung des Parteibehrens maßgebenden tatsächlichen Umständen eine Änderung eingetreten ist und sich andererseits das neue Parteibeghren im Wesentlichen (von Nebenumständen, die für die rechtliche Beurteilung der Hauptsache unerheblich sind, abgesehen) mit dem früheren deckt (vgl VwGH 06.09.2005, 2005/03/0065, mwN).

Im vorliegenden Fall unterscheidet sich der Spruch des Bescheides vom 15.5. von jenem des 18.6.2013 hinsichtlich der Quartale 2-4 nicht. Die maßgebenden tatsächlichen Umstände und die Rechtslage sind unverändert geblieben und zwar hinsichtlich der Art und Menge des Abfalls und der vorgeschriebenen Beiträge. Die "Sache" ist die langfristige Ablagerung von Klärschlamm und die Nichteinhaltung des „Standes der Technik“ für die Quartale 2-4 des Jahres 2003. Der „Stand der Technik“ war nicht garantiert, dies ist zuletzt auch vom VwGH betont worden (VwGH 26.2.2020, Ra 2019/13/0083).

Der Spruch der BVE vom 14.6.2013 ist bei verständiger Würdigung so zu verstehen, dass dem Antrag des Berufungswerbers vom 13.6.2007 auf ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides vom 15.7.2007 hinsichtlich des Kalenderjahres 2003 vollinhaltlich stattgegeben wurde. Diese stattgebende BVE vom 4.6.2013 blieb unangefochten und erwuchs in Rechtskraft. Fraglich ist nun ob die Abgabenbehörde berechtigt war, neuerlich eine Abgabenvorschreibung für 2003 vorzunehmen oder sie vielmehr wegen des Grundsatzes der „entschiedenen Sache“ daran gehindert war.

Dem Grunde nach – und das bedarf keiner weiteren Begründung – ist es der Spruch des Bescheides, der Rechtswirkungen erzeugt. Zwar sind Spruch und Begründung zusammen zu berücksichtigen, die Begründung vermag aber jedenfalls den Spruch des Bescheides nicht zu ändern, sofern dieser frei von Zweifeln ist. Sohin ist es aus Sicht des BFG jedenfalls der Ausspruch, dass ein Bescheid aufgehoben wird, jedenfalls eine Sachentscheidung; daran kann auch die Begründung nichts ändern, selbst wenn dieser Bescheidteil formale Gründe benennt, die die Behörde (neben der Verjährung) erwogen haben, eine Aufhebung auszusprechen. Sohin hätte die Abgabenbehörde den Spruch des angefochtenen Bescheides abändern müssen (VwGH 29.8.2013, 2011/16/0105; 24.1.2017, Ro 2016/16/0004). Das hat sie aber unterlassen, weswegen die Aufhebung des Bescheides vom 15.5.2007 mit BVE vom 4.6.2013, Zahl: 520000/xxxx/2007 rechtskräftig wurde. Sohin war es der Behörde verwehrt, eine neuerliche Vorschreibung zu erlassen. Aus den oa. Sach- und Rechtsgründen war dem Rechtsmittel ein Erfolg beschieden. Der angefochtene Bescheid wird wegen „entschiedener Sache“ ersatzlos aufgehoben

Zu Spruchpunkt II. (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. Der VwGH hat zur strittigen Rechtsfrage mit E 24.1.2017, Ro 2016/16/0004 ausgesprochen: „Eine Berufungsvorentscheidung oder Berufungsentscheidung, die eine in Betracht kommende ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides zu Unrecht ausspricht, anstatt diesen abzuändern, stellt das Hindernis der entschiedenen Sache für eine neuerliche Bescheiderlassung dar (Hinweis E vom 11. September 2014, 2013/16/0156, und vom 29. August 2013, 2011/16/0105, sowie E vom 23. September 2010, 2010/15/0108, VwSlg 8583 F/2010), auch wenn die Aufhebung lediglich zur Ermöglichung "formal richtiger" Bescheide beabsichtigt war (Hinweis E vom 29. Juli 2014, 2011/13/0005).“

Salzburg, am 30. Juni 2020