

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, vertreten durch ***V.***, hinsichtlich der Beschwerden vom 24. September 2015 und 25. September 2015 gegen die Bescheide des Zollamtes ***ZA*** vom 25. August 2015, Zahl: ***000***, betreffend Altlastenbeitrag und Säumniszuschlag nach einer am 29. Juli 2020 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Abgaben wie folgt abgeändert:

Altlastenbeitrag: 49.938,00 Euro

Säumniszuschlag: 998,76 Euro

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe folgenden Abgabeberechnung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheiden vom 25. August 2015, Zahl: ***000***, setzte das Zollamt ***ZA*** gegenüber dem Beschwerdeführer (Bf.) gemäß §§ 3 Abs. 1 Z. 1 lit. b, 4 Z. 1, 6 Abs. 1 Z. 2 und 7 Abs. 1 Altlastensanierungsgesetz (AISAG) i.V.m. § 201 BAO einen Altlastenbeitrag für das 1. Quartal 2009 in Höhe von 116.580,00 Euro sowie gemäß § 217 BAO einen Säumniszuschlag in Höhe von 2.331,60 Euro fest.

Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Zu Bescheid I. (über die Festsetzung des Altlastenbeitrages)

Organe der Betriebsprüfung/Zoll des Zollamtes ***ZA*** hätten für den Zeitraum 01.01.2008 bis 30.06.2013 beim Bf. eine Betriebsprüfung gem. § 147 BAO, hinsichtlich der Lagerung von Altautos, Reifen, Motoren und Getrieben auf näher bezeichneten Grundstücken in der KG ***Ort1*** durchgeführt. Vom Prüfungsorgan sei eine Niederschrift aufgenommen worden, die dem Bf. am 19. Mai 2014 nachweislich zugestellt worden sei.

Der Bf. betreibe in der KG ***Ort1*** eine Autoverschrottungsbetriebsanlage. Diese sei mit Bescheid vom 12. Mai 1980, Zeichen: ***001***, von der Bezirkshauptmannschaft *** genehmigt worden. Im Juni 2004 habe der Bf. der Behörde ein Ansuchen um Änderung der Autoverwertungsanlage gestellt. Mit Bescheid vom 17. September 2004, ***002***, habe Behörde die angezeigten Änderungen zur Kenntnis genommen und diese unter gewissen Auflagen genehmigt. In diesem Bescheid sei auch eine Übernahme von weiteren Abfällen bis zur Herstellung eines angemessenen und geeigneten Platzes in der Anlage für nicht zulässig erklärt worden.

Mit Bescheid vom 8. Oktober 2008, ***003***, habe der Landeshauptmann von Niederösterreich, dem Bf. abermals die Übernahme von gefährlichen und nicht gefährlichen Abfällen in die mit Bescheid der BH *** genehmigte Autoverschrottungsanlage untersagt. Der Bf. habe die Fahrzeuge fast ausschließlich zur Verwertung in die Anlage übernommen. Eine Demontage der Altfahrzeuge sei vorerst nicht erfolgt. Mit einem Kran seien die Fahrzeuge in Lagen (drei bis vier Fahrzeuge) gestapelt worden. Auf Kundenwunsch seien die benötigten Teile ausgebaut und an diesen übergeben worden. Der größte Teil des Lagerbereiches sei nicht zugänglich und könne nur mit einem Kran erreicht werden. Neben den Autos seien in der bewilligten Anlage Reifen und Motoren/Getriebe gelagert.

Der Landeshauptmann von Niederösterreich habe dem Bf. erstmals mit Bescheid vom 17. September 2004, Zeichen: ***002***, die Übernahme von weiteren Abfällen untersagt. Aus den Niederschriften über Verhandlungen gem. §§ 37 ff AWG 2002 der zuständigen Abfallbehörde vom 8. August 2005, 24. August 2006, 25. September 2008 und 12. November 2009 ergebe sich, dass mit der Zustellung des Bescheides vom 17. Dezember 2004, Zeichen: ***002***, keine weiteren Abfälle, bis auf 15 Altautos, in die Anlage übernommen wurden.

Die von der Betriebsprüfung festgestellten Abfälle, seien jedenfalls vor dem 1. Jänner 2006 auf den angeführten Grundstücken in die Betriebsanlage aufgenommen worden.

Nachfolgend würden sich die festgestellten Abfälle in zwei Gruppen aufteilen lassen:

1. Abfälle die im Zeitraum der Prüfung noch in der Anlage gelagert worden seien und
2. Abfälle die nach dem 1. Jänner 2009 von der Anlage weggebracht und an berechnigte Sammler übergeben worden seien.

zu 1.)

465 Stück Altfahrzeuge (480 Stück Altfahrzeuge festgestellt, abzüglich jener 15 Altfahrzeuge die nach dem 1. Jänner 2006 in der Anlage übernommen worden seien, da der Zeitpunkt der

Übernahme in die Anlage, sowie der Zeitpunkt an dem die Fahrzeuge oder Teile davon aus der Anlage wieder weggebracht worden seien nicht eindeutig habe festgestellt werden können.

1.561 Altreifen mit Felgen

200 m³ Motoren und Getriebe (lose geschüttet)

Zu 2.)

255 Altfahrzeuge mit einem Gewicht von 183.520 kg sind im Zeitraum 2009 bis zur Betriebsprüfung zur Verschrottung übergeben worden.

3.939 Stück Altreifen mit Felgen mit einem Gewicht von 55.080 kg sind im Zeitraum 2011 bis 2013 an die ***X-GmbH*** übergeben worden.

Im Zeitraum 2009 bis Juni 2013 sind 176.280 kg an Eisen- und Aluminiumschrott an die ***Y-GmbH*** übergeben worden.

Nach Darstellung der Rechtsgrundlagen erwog das Zollamt:

Bei den auf den näher bezeichneten Grundstücken in der KG ***Ort1*** im Zeitraum vor dem 1. Jänner 2006 bis nach dem 1. Jänner 2009 gelagerten Altfahrzeugen, Reifen, Motoren und Getrieben sowie anderen Kraftfahrzeugteilen handle es sich zweifelsfrei um Abfall im Sinne des § 2 Abs. 1 bis 3 AWG 2002, da sich die Besitzer der Fahrzeuge entledigt hätten und die Sammlung, Lagerung und Behandlung dieser Altfahrzeuge als Abfall erforderlich sei, um öffentliches Interesse (§ 1 Abs. 3 AWG 2002) nicht zu beeinträchtigen.

Da es sich um Abfall im Sinne des § 2 Abs. 1 bis 3 AWG 2002 handle, liege auch Abfall gemäß § 2 Abs. 4 AISAG vor.

Die Lagerung von Abfällen zur Verwertung sei bis zum 31. Dezember 2005 nicht dem Altlastenbeitrag unterlegen. Mit BGBl. I Nr. 71/2003 wurde der § 3 Altlastensanierungsgesetz neu gefasst, mit der Folge, dass ein mehr als dreijähriges Lagern von Abfällen zur Verwertung sowie ein mehr als einjähriges Lagern von Abfällen zur Beseitigung dem Altlastenbeitrag unterliegen würden.

Für Abfälle die bereits vor dem 1. Jänner 2006 für eine Verwertung gelagert worden seien, habe mit dem 1. Jänner 2006 die Dreijahresfrist zu laufen begonnen. Seien die vor dem 1. Jänner 2006 abgelagerten Abfälle bis zum 31. Dezember 2008 einer Verwertung zugeführt worden, sei - auch wenn diese Abfälle in Summe mehr als drei Jahre gelagert worden seien - kein Altlastenbeitrag entstanden. Für Abfälle, die vor dem 1. Jänner 2006 zulässigerweise gelagert, jedoch erst nach dem 1. Jänner 2009 einer Verwertung zugeführt worden seien oder noch immer gelagert würden, sei mit dem Ablauf des 1. Quartals 2009 der Altlastenbeitrag für diese Abfälle entstanden.

Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Altlastenbeitrages sei die Masse des Abfalls entsprechend dem Rohgewicht. Ein Teil der beitragspflichtigen Abfälle sei beim Abtransport

verwogen worden. In diesen Fällen werde dieses Gewicht als Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Altlastenbeitrages herangezogen. Für jene Abfälle, die bei der Lagerung nicht verwogen worden seien und eine Verwiegung dieser Abfälle nicht möglich sei, sei die Bemessungsgrundlage im Wege der Schätzung gem. § 184 BAO zu ermitteln.

Nach Darstellung der Ermittlung der beitragspflichtigen Menge führte das Zollamt weiter aus:

Die Masse des beitragspflichtigen Abfalls betrage daher (gerundet auf volle Tonnen) 1.340 Tonnen.

Der Abfall in der Menge von 1.340 Tonnen sei der Kategorie „alle übrigen Abfälle“ gem. § 6 Abs. 2 AISAG zuzuordnen, da es sich nicht um Erdaushub, Baurestmassen oder sonstige mineralische Abfälle gem. § 6 Abs. 1 lit. a bis c AISAG handle.

Zusammenfassend werde festgestellt, dass mit der mehr als dreijährigen Lagerung von Abfällen zur Verwertung der Altlastenbeitrag gem. § 3 Abs. 1 Ziffer 1 Buchstabe b zweiter Fall AISAG in der Höhe von € 87,00 gem. § 6 Abs. 1 Z 2 AISAG pro Tonne Abfall entstanden sei.

Zu Bescheid II. (über die Festsetzung eines Säumniszuschlages)

Das Zollamt setze für den Bf. für die verspätete Entrichtung des Altlastenbeitrages in der Höhe von 118.146,00 Euro (Bemessungsgrundlage) einen 2%igen Säumniszuschlag gemäß § 217 Abs. 1 und Abs. 2 BAO in der Höhe von 2.331,60 Euro fest.

Die Abgabeberechnungen und deren Bemessungsgrundlagen würden einen Teil des Bescheidspruches darstellen und seien dem beigefügten Berechnungsblatt zu entnehmen.

Mit Schriftsätzen vom 24. September 2015 und 25. September 2015 brachte der Bf. dagegen fristgerecht Bescheidbeschwerden ein. Darin heißt es im Wesentlichen:

I.) Beschwerde gegen die Festsetzung des Altlastenbeitrages:

1. Sachverhalt:

1.1. Richtig sei, dass die Bezirkshauptmannschaft *** mit Bescheid zu ***001*** vom 12.05.1980 die Errichtung einer Autoverschrottungsanlage auf den Grundstücken Nr. ***1, ***2 und ***3 KG ***Ort1***, Gemeinde ***Gem1***, bewilligt habe.

Im Juni 2004 habe der Bf. bei der Behörde ein Ansuchen um Änderung der Autoverwertungsanlage gestellt. Die Behörde habe die angezeigten Änderungen mit Bescheid zu ***002*** vom 17.09.2004 zur Kenntnis genommen und dies unter gewissen Auflagen genehmigt, unter anderem wurde die Annahme von Altfahrzeugen und Altreifen bis zur Herstellung von entsprechenden Behandlungs- und Lagerflächen für Altfahrzeuge und Altreifen sowie die ausgebauten Bestandteile und der trocken gelegten Fahrzeughüllen untersagt. Es sei daher, bis auf die von der Behörde richtig festgestellte Aufnahme von 15 Autos, diese überwiegend aber aus der Familie des Bf., keine weitere Aufnahme von Fahrzeugen oder Fahrzeugteilen nach dem 17.09.2004 erfolgt.

Wie sich aus den Niederschriften über Verhandlungen gem. §§ 37 ff AWG 2002 der

zuständigen Abfallbehörde vom 08.08.2005, 24.08.2006, 25.09.2008 und 12.11.2009 ergebe, sei tatsächlich keine weitere Aufnahme außer den genannten 15 Autos erfolgt und sei dem Bf. die Übernahme weiterer „Abfälle“ daher fortgesetzt untersagt worden, zuletzt mit Bescheid zu ***003*** vom 08.08.2015.

1.2. Die zuständige Behörde habe festgestellt, dass die von der Betriebsprüfung gezählten Abfälle, abgesehen von 15 Altautos, jedenfalls vor dem 01.01.2006 auf den gegenständlichen Grundstücken in die Betriebsanlage aufgenommen worden seien. Die Behörde habe im Zuge der Betriebsprüfung folgende

1) im Zeitraum der Prüfung noch gelagerte und

2) zwischen 01.01.2009 und Juni 2013 weggebrachte Abfälle festgestellt:

zu 1) 465 Altfahrzeuge, 1.561 Altreifen mit Felgen, 200 m³ Motoren und Getriebe

zu 2) 255 Altfahrzeuge, 3.939 Altreifen mit Felgen und 176.230 kg Schrott

Richtig sei, dass der Bf. mit der Zustellung des Bescheides zu ***002*** vom 17.09.2004 noch im September 2004 keine weiteren Abfälle (Altfahrzeuge, Motoren, Altreifen, Batterien etc.), abgesehen von 15 Altautos nach dem 01.01.2006, in die Anlage übernahm. Bis auf 15 Altfahrzeuge seien sohin sämtliche von der Behörde festgestellten Abfälle daher vor dem 17.04.2004 in die Anlage zur Ablagerung eingebracht worden.

1.3. Die von der Behörde angenommenen Zahlen unter Punkt 1.2. seien auf bloßen Vermutungen erfolgt und es sei im Festsetzungsbescheid vom 25.08.2015 kein Hinweis darauf zu finden, woher die Informationen der Behörde stammen würden bzw. werde einzig ein dem Bf. unbekanntes Luftbild mit unbekanntem Datum angeführt, aufgrund dessen eine überschlagsmäßige und ausgesprochen ungenaue Zählung der Fahrzeuge auf der Liegenschaft des Bf. erfolgt sei.

Tatsächlich sei daher bereits seit 17.09.2004 fortgesetzt eine erheblich geringere Anzahl von Fahrzeugen enthalten gewesen und seien nach Zählung des Bf. zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung etwa 250 Fahrzeuge auf der Liegenschaft gestapelt gewesen, keinesfalls aber 465. Weiters seien daher, zumal bei jedem Fahrzeug maximal fünf Reifen samt Felgen, sohin höchstens 1.250 Felgen vorhanden gewesen. Die von der Behörde geschätzte Anzahl von geschütteten Motorblöcken sei ebenfalls unrichtig; bei einer Grundfläche von 10 m mal 5 m und einer Höhe von etwa 2 m würden sich geschüttet etwa 100 m³, sohin etwa 50 m³ an Material ergeben.

Weiters sei zu beachten, dass das von der Behörde angenommene Gewicht pro Auto von 805 kg grundsätzlich richtig sei, sofern in diesem Gewicht noch Motorblock und Getriebe enthalten seien. Die bloße Hülle, welche bei etwa der Hälfte der Fahrzeuge auf der Liegenschaft des Bf. vorliege, habe sohin ein Gewicht knapp über 400 Kilo und sei dies von der Behörde nicht berücksichtigt worden. Ergänzend sei festzuhalten, dass aus diesen Fahrzeugen die obig erwähnten geschütteten Motorblöcke und Getriebe stammen würden, sodass es zu einer unzulässigen doppelten Berücksichtigung dieser Motorblöcke und Getriebe und sohin zu einer unrichtigen Ermittlung der Abgabenschuld komme.

Der Bf. behalte sich weiters die Aushebung noch vorhandener Unterlagen über die

verwerteten Fahrzeuge vor, zumal die von der Behörde angenommenen 255 Altfahrzeuge, 3.939 Reifen samt Felgen sowie 176.280 kg Schrott für den Bf. nicht nachvollziehbar seien und diese Anzahl daher schon aus anwaltlicher Vorsicht bestritten werde.

2. Anzuwendende Rechtslage, Verletzung von Verfahrens- und Verwaltungsvorschriften

2.1 Eine Behörde sei bei der Gestaltung des Ermittlungsverfahrens an den Grundsatz der arbiträren Ordnung gebunden, soweit Verwaltungsvorschriften hier keine anderweitigen Anordnungen enthalten würden (§ 39 Abs. 2 AVG; VwGH 98/09/0174); als Konkretisierung dieses Grundsatzes würden sich die Grundsätze der Amtswegigkeit und der materiellen Wahrheit ausmachen lassen. Zweck des Ermittlungsverfahrens sei die Feststellung des „maßgebenden“, somit des für die zutreffende Entscheidung aufgrund der anzuwendenden Rechtsvorschrift relevanten Sachverhalts (§ 37 AVG; VwGH 91/08/0096, 1705/75). Im Ermittlungsverfahren sei eine Behörde weiters an den Grundsatz der Officialmaxime gebunden, weshalb sie den Sachverhalt von Amts wegen festzustellen und Erkundungsbeweise aufzunehmen habe (§ 39 Abs 2 AVG; VwGH 91/08/0095). Diesen rechtsstaatlichen Grundsätzen könne das hier durchgeführte Ermittlungsverfahren der belangten Behörde nicht genügen und habe diese mangels Vorliegens der entsprechenden Voraussetzungen eine rechtlich unrichtige Entscheidung getroffen. Es werde ausdrücklich die Mangelhaftigkeit des Verfahrens geltend gemacht.

2.2. Es sei im gegenständlichen Fall zu beachten, dass sich die einschlägigen Bestimmungen während des verfahrensrelevanten Zeitraums, der schon mit der Lagerung bzw. Ablagerung der Gegenstände auf dem Grundstück einsetze, also 2004 und früher, mehrmals geändert hätten. Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entstehe der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht sei, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpfe. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien materiell-rechtliche Bestimmungen in der Fassung anzuwenden, die zum Zeitpunkt der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhalts in Geltung gestanden seien (VwGH 2003/07/0173; VwGH 2007/17/0171). Es treffe die Behörde daher die Obliegenheit bei einer Feststellung nach § 10 AISAG jene Rechtslage anzuwenden, die zu dem Zeitpunkt gegolten habe, zu dem der die Beitragspflicht auslösende Sachverhalt verwirklicht worden sei (VwGH 2000/07/0088). Auch die als Grundlagen für eine rechtliche Beurteilung dienenden fachlichen Bewertungen müssten auf den damaligen Zeitpunkt der Abgabenschuldentstehung abgestellt sein (VwGH 2002/07/0025). Hingegen komme es nicht auf den Zeitpunkt der Betriebsprüfung oder der Erstellung des Abgabenbescheides an.

2.3 Die zuständige Behörde habe dem Bescheid über die Festsetzung des Altlastenbeitrages die §§ 3 ff AISAG in der Fassung BGBl I Nr. 40/2008, welche mit Stichtag 01.01.2006 in Kraft getreten seien, zugrundegelegt. Diese rechtliche Würdigung der Behörde sei verfehlt. Insbesondere verkenne die Behörde, dass die Lagerung von Abfällen zur Verwertung (hier richtigerweise eine Ablagerung) bis zum 31.12.2005 nicht dem Altlastenbeitrag unterlegen sei. Die zuständige Behörde habe festgestellt, dass der Bf. mit der Zustellung des Bescheides zu ***002*** vom 17.09.2004 keine weiteren Abfälle, abgesehen von 15 Altautos, in die Anlage

übernommen habe. Der Bf. habe einen Tatbestand, der einen Abgabenanspruch ausgelöst habe - nämlich das langfristige Ablagern von Abfällen - also zuletzt vor dem 17.09.2004 verwirklicht. Daher sei jene Fassung des AISAG anzuwenden, die zum Zeitpunkt der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhalts in Geltung gestanden sei und sei daher das AISAG in der Fassung BGBl I Nr. 71/2003 anzuwenden und laute dieses auszugsweise:

[...]

Unter „Lagern“ verstehe das AISAG (alte und neue Fassung) also einen Vorgang, wonach Abfälle, also Gegenstände und Substanzen, die die Abfalldefinition des AWG erfüllen würden, für eine spätere Be- oder Verarbeitung bereitgehalten werden würden, durch die sie umgewandelt, verbessert oder erneuert werden sollten, um wieder zu einem nutzbaren und marktfähigen Produkt zu werden. Dieser Vorgang sollte zunächst abgabefrei bleiben und erst nach Überschreitung der Einjahresfrist abgabepflichtig werden (eine Dreijahresfrist sei zu diesem Zeitpunkt nicht vorgesehen gewesen).

Hingegen sei unter dem Begriff „Ablagern“ die langfristige bzw. endgültige Deponierung (dies müsse nicht unbedingt eine Deponie im Rechtssinn der Deponieverordnung sein) von Abfällen zu verstehen, mit denen keine weitere Be- oder Verarbeitung mehr stattfinden solle, um sie wieder in ein wirtschaftlich nutzbares Gut zu verwandeln. Von einem Lagern könne nicht schon dann gesprochen werden, wenn gewisse Be- oder Verarbeitungsschritte bloß angekündigt oder in eine ungewisse Zukunft verschoben werden würden, es müsse sich vielmehr die beabsichtigte Verwertung schon konkret absehen lassen, etwa durch entsprechende Initiativen, Vertragsabschlüsse etc. (VwGH 2000/07/0088). Ziehe sich die Lagerung über Jahre hin bzw. fehle eine solche Konkretisierung, sei daher nicht von einem „Lagern“, sondern von einem „Ablagern“ zu sprechen, was Auswirkungen auf den Abgabenenstehungszeitpunkt gemäß § 7 AISAG habe.

Die Lagerung der Autos, Reifen, Felgen und Motoren beim Bf. habe unstrittig vor September 2004 begonnen, wodurch der Abgabenenstehungszeitpunkt gemäß § 7 AISAG in der Fassung von 2004 bzw. sogar nach einer früheren Fassung ausgelöst worden sei. Die vor dem 17.09.2004 eingebrachten Altfahrzeuge, Reifen mit Felgen, Motoren und Getriebe seien über Jahre und Jahrzehnte in der Anlage gelagert gewesen. Die nur schrittweise Verwertung bzw. der unveränderte Zustand, der von der Behörde fortgesetzt vorgefunden und festgestellt worden sei, schließe die für eine Lagerung voraussetzende Kurzfristigkeit aus und sei die Behörde auch zu keiner Zeit davon ausgegangen; es sei daher nicht von einem „Lagern“, sondern von einem „Ablagern“ zu sprechen; der Abgabenenstehungszeitpunkt durch Einbringung der obig genannten Autos bzw. Autoteile sei daher vor dem 17.09.2004 erfolgt. Die Ausführungen der Behörde zur Lagerung von Abfällen zur Verwertung würden daher ins Leere gehen, weil gegenständlich kein Tatbestand der „Lagerung von Abfällen zur Verwertung“ vorliege. Vielmehr liege eine „Lagerung von Abfällen zur Beseitigung“ vor iS eines „Ablagerns“, welches durch Einbringung von Fahrzeugen aber bereits, teilweise erheblich, vor 17.09.2004 erfolgt sei.

2.4 Zu all diesen rechtserheblichen Umständen habe die Behörde keine oder nur unzureichende Erhebungen durchgeführt, insbesondere den Bf. zu keinem Zeitpunkt in die Erhebungen im Rahmen der Betriebsprüfung eingebunden, sodass das Ermittlungsverfahren mangelhaft sei und die Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend gemacht werde. Die als „Sachverhalt“ zugrunde gelegten Tatbestände seien überdies unrichtig.

3. Verjährung der Abgabenschuld

Wie bereits ausgeführt sei die Abgabeberechnung der Behörde verfehlt, weil die Abgabenschuld, abgesehen von 15 Altautos, schon weit vor dem 31.03.2009 (als maßgebliches Quartalsende) entstanden sei und auch nicht zu einem einzigen Zeitpunkt, sondern nach den jeweiligen Kalendervierteljahren gestaffelt. Der Entstehungszeitpunkt des jeweiligen Abgabeanpruchs wäre durch die Behörde zu ermitteln gewesen. Unrichtig in diesem Zusammenhang sei die Behauptung einer Betriebsprüfung als „Ermittlungstätigkeit“ seit 01.01.2008. Der 01.01.2008 als Feiertag sei schon für sich als Ermittlungsbeginn nicht möglich und gebe es keine Anhaltspunkte dafür, jedenfalls nicht in einer nach außen erkennbaren Form.

Der Bf. habe mit der Zustellung des Bescheides zu ****002*** vom 17.09.2004 keine weiteren Abfälle (abgesehen von 15 Altautos) in die Anlage übernommen. Daher sei die Abgabenschuld für die Abfälle gestaffelt entstanden und der letzte Abgabeanpruch sei gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 ALSAG in der Fassung BGBl Nr. 31/2003 nach Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die Ablagerung vorgenommen worden sei, somit zuletzt und spätestens mit dem 30.09.2004. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO betrage die Verjährungsfrist des Rechts eine Abgabe festzusetzen bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginne die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeanpruch entstanden sei.

Der letzte Abgabeanpruch sei am 30.09.2004 entstanden, somit habe die Verjährung mit Ablauf des Jahres 2004 zu laufen begonnen und sei das Recht zur Festsetzung der zuletzt entstandenen Abgabenschuld vom 30.09.2004 mit 01.01.2010 verjährt. Die Abgabenschuld für die bereits in den Jahren zuvor abgelagerten Altautos sei daher jeweils früher verjährt. Eine Verlängerung der Verjährungsfrist aufgrund einer nach außen erkennbare Amtshandlung liege gegenständlich nicht vor. Eine solche sei frühestens mit der Zustellung der Niederschrift am 19.05.2014 an den Bf. erfolgt

4. Unrichtige Tatsachenfeststellung durch die Behörde

Selbst wenn aber die Abgabenschuld des Bf. nicht bereits verjährt wäre, sei keine exakte Ermittlung zumindest der abgelagerten Autos und somit der Bemessungsgrundlage erfolgt und sei diese der Behörde jedenfalls möglich gewesen; die Behörde habe die genaue Bestimmung allerdings aus nicht nachvollziehbaren Gründen unterlassen.

Zum Modus der Abgabeberechnung habe das Zollamt hinsichtlich der nicht verwogenen Abfälle das Schätzverfahren gemäß § 184 BAO herangezogen, was nur gerechtfertigt sei, wenn sich exakte Werte nicht mehr eruieren lassen würden bzw. wenn der Abgabepflichtige seinen Erklärungs- und Mitwirkungspflichten dabei nicht nachkomme. Der Bf. habe sich aber nie

geweigert, eine Betriebsprüfung zuzulassen und zu unterstützen, sodass der Bf. seine Erklärungs- und Mitwirkungspflichten jedenfalls gewahrt habe. Der Bf. habe nie diesbezügliche Aufforderungen oder Einladungen zur Mitwirkung erhalten und sei in die Ermittlung nie eingebunden gewesen.

Die Schätzungen der zuständigen Behörde seien, wie unter Punkt 1.3. ausgeführt, gänzlich unrichtig. Im Zeitraum der behaupteten Betriebsprüfung seien ungefähr 250 Autos vorhanden gewesen. Auch habe nur die Hälfte der Fahrzeuge einen Motor gehabt, sodass die bloße Hülle, die etwa 400 kg wiege, vorgelegen sei. Wegen der geringeren Anzahl an Autos sei eine ebenfalls maximale Reifenanzahl samt Felgen von 1.250 Stück vorhanden gewesen. Auch die Menge der lose geschütteten Motoren und Getriebe schätze die Behörde zu hoch und seien tatsächlich geschüttete 100 m³, daher eine Festmasse von nur 50 m³ vorhanden gewesen. Die Bemessungsgrundlage, nach welcher die Behörde die behauptete Abgabenschuld des Bf. festsetze, sei daher unrichtig, nicht rechtmäßig ermittelt und der diesbezügliche Beschluss daher aufzuheben.

Es bestehe daher keine Verpflichtung des Bf. zur Zahlung des von der Behörde festgesetzten Altlastenbeitrags, einerseits aufgrund Verjährung der Abgabenschuld, andererseits aufgrund der unrichtigen Ermittlung der Bemessungsgrundlage.

II.) Beschwerde gegen die Festsetzung eines Säumniszuschlages

1) Der Spruch des Bescheids sei unschlüssig, weil die zuständige Behörde eine Bemessungsgrundlage von € 118.146,00 in den Spruch aufnehme, obwohl Bemessungsgrundlage laut des Bescheids über die Festsetzung eines Altlastenbeitrages ein Betrag von € 116.580,00 sei.

Der Bf. habe ein subjektives Recht darauf, dass die zur Begründung des Spruches herangezogenen Verwaltungsvorschriften richtig und vollständig vorgehalten würden, insbesondere aber auch darauf, dass der Bescheid in seiner Gesamtheit schlüssig und nachvollziehbar sei. Es solle durch Nennung der konkreten Rechtsvorschriften möglich werden, den erlassenen Bescheid nachzuvollziehen und sich etwa in einem Rechtsmittelverfahren mit rechtlichen Argumenten gegen den Bescheid zu Wehr setzen zu können. Der nunmehr vorliegende Festsetzungsbescheid gehe aber von verschiedenen Bemessungsgrundlagen aus und sei aufgrund der daraus entspringenden Unsicherheit für den Bf. nicht nachvollziehbar, zumal er keine Ausführungen zu dem angeblich nicht zeitgerecht entrichteten Betrag enthalte (VwGH etwa zu 2000/12/0300). Der Bescheid sei mit einer derart schweren Mangelhaftigkeit behaftet, die eine Nichtigkeit begründe.

Der Bescheid über die Festsetzung des Altlastenbeitrages sei aber auch rechtlich unrichtig ergangen, zumal der Altlastenbeitrag überhaupt nicht bzw. nicht annähernd einer der Bemessungsgrundlagen entsprechende Höhe festzusetzen sei und werde dieser daher gesondert bekämpft.

Das Zollamt habe in diesem Bescheid die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und Gesetze nicht richtig angewendet bzw. missachtet. Überdies habe die zuständige Behörde

unrichtige Tatsachenfeststellungen getroffen, die Einfluss auf die Höhe des Altlastenbeitrages haben würden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 1. Juli 2016, Zahl: ***BVE000***, gab das Zollamt den Beschwerden teilweise statt und änderte die angefochtenen Bescheide dahingehend ab, dass ein Altlastenbeitrag in der Höhe von 51.591,00 Euro und ein Säumniszuschlag in der Höhe von 1.031,82 Euro festgesetzt wurde.

Zur Begründung führte das Zollamt im Wesentlichen aus (auszugsweise):

„[...]“

Unbestritten ist, dass es sich bei den gelagerten Altfahrzeugen im Zeitpunkt der Übernahme in die Anlage um Abfall im Sinne des jeweils geltenden Abfallwirtschaftsgesetzes gehandelt hat. Das Altlastensanierungsgesetz hatte in der Fassung BGBl. Nr. 299/1989 (Stammfassung) im § 2 Abs. 4 einen eigenen Abfallbegriff. Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 BGBl.

Nr. 201/1996 hat der Gesetzgeber im AISAG auf den Abfallbegriff des Abfallwirtschaftsgesetzes verwiesen.

Im § 2 Abs. 5 AISAG in der Fassung BGBl. 299/1989 und den nachfolgenden Fassungen bis zum 31. Dezember 2005 waren Abfälle taxativ aufgezählt, die nicht als Abfälle im Sinne des AISAG gegolten haben.

Nicht als Abfälle im Sinne des § 2 Abs. 5 AISAG, gültig bis zum 31. Dezember 2005, waren jene Abfallstoffe genannt, die als Sekundärstoffe einer Wiederverwendung oder stofflichen Verwertung zugeführt werden.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2003, ausgegeben am 22. Juni 2003, hat der Gesetzgeber das Altlastensanierungsgesetz im § 2 und § 3 AISAG wie folgt geändert: Im § 2 AISAG wurde der Abs. 5 ersatzlos aufgehoben und im § 3 wurde das Lagern von Abfällen zur Beseitigung nach einem Jahr und das Lagern von Abfällen zur Verwertung nach drei Jahren als beitragspflichtiges Ablagern von Abfällen definiert. Diese Änderungen sind gem. Artikel VII Abs. 13 AISAG mit dem 1. Jänner 2006 in Kraft getreten.

*Herr ***Bf.*** hat im Rahmen der genehmigten Autoverschrottungsanlage über einen längeren Zeitraum (ab dem Jahr 1980) Altfahrzeuge übernommen. Von diesen Altfahrzeugen sind Teile ausgebaut und an Kunden verkauft worden, bei denen diese Teile einer Weiter- oder Wiederverwendung zugeführt wurden. Für nicht benötigte Teile oder auch ganze Fahrzeuge wurde innerhalb der Anlage die Lagerung bewilligt. Ein Teil dieser gelagerten Abfälle ist bereits an Abfallverwertungsbetriebe übergeben worden. Somit haben die in der Anlage gelagerten Altautos bis zum 31. Dezember 2005 als Abfall im Sinne des jeweiligen*

Abfallwirtschaftsgesetzes, jedoch nicht als Abfall im Sinne des § 2 Abs. 5

Altlastensanierungsgesetzes in den jeweiligen Fassungen bis zum 31. Dezember 2005 gegolten, weil die in die Anlage übernommenen und gelagerten Altautos im Rahmen der erteilten gewerbebehördlichen Bewilligung teilweise zerlegt und Teile davon einer Wiederverwendung zugeführt wurden und die anderen Teile für eine weitere Wiederverwendung bei Bedarf von Kunden bereitgehalten wurden. Nicht mehr benötigte Teile wurden gesammelt und an berechnigte Sammler übergeben.

Mit Bescheid vom 17. September 2004, Zahl: ***002***, hat der Landeshauptmann von Niederösterreich, Herrn ***Bf1*** sämtliche Aufträge und Maßnahmen für die Autoverschrottungsanlage vorgeschrieben. Herrn ***Bf1*** ist eine weitere Übernahme von Altfahrzeugen untersagt und es ist ihm die schrittweise Räumung des Freilagers angeordnet worden. Die Genehmigung der Autoverschrottungsanlage blieb jedoch bestehen.

Nach Ansicht des BF ist für die verfahrensgegenständlichen Abfälle der Altlastenbeitrag mit dem Zeitpunkt der (Ab)Lagerung, jedenfalls vor dem 17. September 2004 entstanden und stützt dieses Vorbringen auf die Rechtsprechung des VwGH (E. vom 13.12.2000, ZI. 2000/07/0088).

Das in der Beschwerde zitierte Erkenntnis, bezieht sich auf eine Lagerung von Abfällen zur Verwertung, welche ohne einer entsprechenden abfallrechtlichen Genehmigung zwischengelagert wurden. In diesem Fall stellte der VwGH fest, dass mit der Lagerung der Abfälle der Altlastenbeitrag entstanden sei. Jedoch ist diese Entscheidung nicht mit dem verfahrensgegenständlichen Fall vergleichbar, da die Lagerung der Abfälle in einer hierfür genehmigten Anlage erfolgte und Herr ***Bf1*** aus dem Verkauf von Ersatzteilen und Metallschrott über Jahre hinweg Einkünfte erzielen konnte.

Aus der Sicht des Zollamtes hatte der Bescheid des Landeshauptmannes von Niederösterreich vom 17. September 2004, Zahl: ***002***, keine Auswirkung auf die Abfalleigenschaft der in der Anlage gelagerten Altautos und Autoteile nach den Bestimmungen des Altlastensanierungsgesetzes und daher haben die Altfahrzeuge, nicht als Abfall im Sinne des § 2 Abs. 4 AISAG, gültig bis zum 31. Dezember 2005, gegolten. Daher konnte auch für die in der Betriebsanlage gelagerten Altfahrzeuge und Autoteile vor dem 31. Dezember 2005 kein Altlastenbeitrag entstehen, da keine Abfälle im Sinne des Altlastensanierungsgesetzes abgelagert oder zwischengelagert wurden.

Für die gelagerten Reifen und Reifen mit Felgen hat die Ausnahme vom Abfallbegriff des AISAG gem. § 2 Abs. 5 AISAG nicht gegolten, da diese konsenslos in der Anlage gelagert wurden, daher war die Bemessungsgrundlage entsprechend zu berichtigen.

Mit der ersatzlosen Aufhebung des § 2 Abs. 5 AISAG, ab dem 1. Jänner 2006, sind diese gelagerten Altautos und Autoteile vom Abfallbegriff des § 2 Abs. 4 AISAG umfasst worden und es waren die Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z. 1 AISAG erstmals für diese Abfälle ab dem 1. Jänner 2006 anzuwenden.

Die Abfälle haben sich in einer hierfür genehmigten Anlage befunden und diese Abfälle sollten offensichtlich und auch der Genehmigung dieser Anlage entsprechend einer Wiederverwendung oder einer stofflichen Verwertung und nicht einer Beseitigung zugeführt werden. Diese stoffliche Verwertung oder Wiederverwendung von Abfällen ist jedenfalls als Verwertung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. b zweiter Fall AISAG zu sehen.

Der Gesetzgeber hat im § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. b AISAG vorgesehen, dass für Abfälle die zur Verwertung gelagert werden, erst nach einer mehr als drei Jahren andauernden Lagerung der Altlastenbeitrag entsteht.

Mit dem 1. Jänner 2006 hat für die in der genehmigten Anlage gelagerten Altautos und Autoteile diese Frist zu laufen begonnen. Für jene Abfälle, die innerhalb der drei Jahre keiner

Verwertung zugeführt worden sind, ist mit dem Ablauf des Kalendervierteljahres in dem diese Frist geendet hat, der Altlastenbeitrag entstanden. Auch wenn Teile dieser Abfälle bereits deutlich vor dem 1. Jänner 2006 in die Anlage verbracht und dort zwischengelagert wurden, hat die Frist erst mit dem 1. Jänner 2006 zu laufen begonnen. Die Frist für die beitragsfreie Lagerung von Abfällen zur Verwertung innerhalb von drei Jahren hat mit dem 1. Jänner 2009 geendet, daher ist der Altlastenbeitrag mit dem Ablauf des 1. Quartals 2009 entstanden. Die Lagerung von Autoreifen war jedoch nie von der gewerblichen Autoverschrottungsanlage umfasst oder wurde auch nie abfallrechtlich genehmigt, sodass bei der Lagerung der Autoreifen der Altlastenbeitrag mit Ablauf jenes Quartals entstanden ist, in dem die Reifen in der Anlage (ab)gelagert wurden. Da jedenfalls ab dem 17. September 2004 keine Altautos in die Anlage eingebracht wurden und der Prüfer keine Aufzeichnungen beim geprüften Unternehmen über die Lagerung der Reifen in der Anlage vorfinden konnte, ist davon auszugehen, dass die (Ab)Lagerungen der Reifen in der Anlage jedenfalls vor dem 1. Jänner 2006 stattgefunden haben.

Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Altlastenbeitrages ist gem. § 5 AISAG die Masse des Abfalls entsprechend dem Rohgewicht. Die Feststellung der Masse hat durch geeignete Messeinrichtungen zu erfolgen. Da Herr ***Bf.*** die in die Anlage eingebrachten Abfälle nicht verwogen und auch keine entsprechenden Aufzeichnungen geführt hat, war die Bemessungsgrundlage, sofern diese nicht durch andere Unterlagen im Zuge der Prüfung ermittelt werden konnte, gem. § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Der BF konnte im Zuge der Prüfung keine Aufzeichnung vorlegen, aus denen die Anzahl der in der Anlage gelagerten Altautos und gelagerten Motoren und Getriebe ersichtlich ist.

Im Zuge des ersten Außendienstes konnte vom Prüfer die Anlage besichtigt werden. Ein Großteil der Anlage war jedoch nicht zugänglich. Daher war ein Zählen der Altautos nicht möglich. Die Altautos werden übereinandergestapelt gelagert (in der Regel befanden sich auf einem Stapel mindestens drei Autos). Anhand der Luftbilder aus dem Jahr 2008 und 2011 lässt sich mindestens eine Anzahl von 160 Stapeln an Altautos erkennen. Aufgrund des starken Baumwuchses in der Anlage, sind mit großer Wahrscheinlichkeit, nicht alle Stapel von Altautos ersichtlich. Rechnet man die deutlich sichtbaren Stapel laut Luftbild vom 6. August 2008 mit drei übereinander gestapelten Altautos hoch, erhält man eine Anzahl von mindestens 480 Altautos. Wobei im Zeitpunkt der Aufnahme der Luftbilder von mehr als 500 gelagerten Altfahrzeugen und Hülsen in der Anlage ausgegangen werden kann. Der Beschwerdeführer hat jedoch angegeben, dass im Zeitpunkt der Betriebsprüfung lediglich 250 Stück Altfahrzeuge in der Anlage gelagert wurden. Wird davon ausgegangen, dass sich im Jahr 2008 ca. 500 Altautos in der Anlage befunden haben und bis zum Jahr 2013 ca. 255 Altfahrzeuge aus der Anlage weggebracht wurden, kann dem Vorbringen des BF gefolgt werden, dass sich mit dem Ende der Betriebsprüfung ca. 250 Altautos in der Anlage befunden haben.

Vom Bf. wurde auch vorgebracht, dass bei nur mehr der Hälfte der gelagerten Fahrzeuge ein Motor vorhanden war. Da vom Prüfer keine gegenteilige Feststellung getroffen worden sind, musste dem Vorbringen des BF gefolgt werden. Es wird davon ausgegangen, dass 125 in der

Anlage gelagerte Fahrzeuge im Zeitpunkt der Prüfung noch Motoren und Getriebe enthalten haben. Bei den restlichen 125 Fahrzeugen hat es sich um sogenannte Hülsen gehandelt. Vom Prüfer ist die Menge an gelagerten Motoren und Getriebe mit ca. 200m³ (10 mal 5 Meter und einer durchschnittlichen Höhe von 4 Meter) angenommen worden. Der BF hat vorgebracht, dass lediglich 100 m³ gelagert werden. Da eine Verwiegung oder Vermessung der Lagerung unmöglich ist, geht das Zollamt jedenfalls davon aus, dass mindestens 280 Stück Motoren und Getriebe gelagert werden (Menge ergibt sich aus 155 abtransportierten und 125 in der Anlage gelagerten Hülsen). Das durchschnittliche Gewicht eines Motors mit Getriebe beträgt ca. 150 kg. Zum Vergleich ist ein durchschnittlicher Vierzylinder Motor und ein standardmäßiges Getriebe herangezogen worden. (Gewicht Motor 118 kg, vgl. https://de.wikipedia.org/wiki/Opel_Z18XER und Gewicht Getriebe 33 kg, vgl. <http://www.opel-infos.de/getriebe/f17.html>).

Die vom Prüfer ermittelte Masse an beitragspflichtigen Abfällen, welche in der Zeit von 2009 bis 2013, aus der Anlage weggebracht und an einen berechtigten Abfallsammler übergeben wurde, ist seitens des BF nicht in Frage gestellt worden.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (altlastenbeitragspflichtige Abfälle) stellt sich nun wie folgt dar:

Im Zeitraum 2009 bis 2013 übergeben Altautos (Wracks):

100 Stück mit einem Gewicht von	80.510 kg
---------------------------------	-----------

Im Zeitraum 2009 bis 2013 übergeben Hülsen:

155 Stück mit einem Gewicht von	103.010 kg
---------------------------------	------------

Im Zeitraum 2009 bis 2013 entsorgter Stahl- und Aluabfälle:	183.520 kg
---	------------

Gelagerte Altfahrzeuge:

125 Stück mit einem geschätzten Gewicht von:	100.637 kg
--	------------

Gelagerte Hülsen:

125 Stück mit einem geschätzten Gewicht von:	83.000 kg
--	-----------

Gelagerte Motoren mit Getriebe:

280 Stück mit einem Gewicht von:	42.000 kg
----------------------------------	-----------

592.677 kg

Die in der Anlage gelagerten Altreifen sind nicht Teil der Bemessungsgrundlage, da diese konsenslos abgelagert wurden und daher der Altlastenbeitrag bereits im Zeitpunkt der (Ab)Lagerung entstanden war und dadurch der Abgabenanspruch bereits verjährt ist. Die Bemessungsgrundlage war auch bei den gelagerten Altfahrzeugen von 465 Stück auf 250 Stück zu reduzieren, da es sonst zu einer doppelten Verrechnung des Altlastenbeitrages für gelagerte

und teilweise abtransportierte Altfahrzeuge gekommen wäre. Bei den gelagerten Altfahrzeugen hat der BF angeführt, dass nur noch die Hälfte der Fahrzeuge den Motor eingebaut habe und die andere Hälfte der Altfahrzeuge seien nur Hülsen. Diesem Vorbringen wird insoweit Rechnung getragen, als vom Zollamt angenommen wird, dass es sich bei den 250 gelagerten Altautos um Hülsen handelt und für diese 125 Hülsen ein durchschnittliches Gewicht von 664 kg herangezogen wird. Dieses Gewicht entspricht dem durchschnittlichen Gewicht der 155 abtransportierten und verworfenen Hülsen. Bei den gelagerten Motoren und Getrieben war die Bemessungsgrundlage wie oben dargestellt zu reduzieren.

Die altlastenbeitragspflichtige Masse der gelagerten Abfälle (Bemessungsgrundlage) beträgt daher 593 Tonnen (gerundet auf volle Tonnen).

Herr ***Bf1*** ist gem. § 4 Z. 1 AISAG Schuldner des Altlastenbeitrages, da er als Inhaber der Anlage, das mehr als drei Jahre andauernde Lagern von Abfällen zur Verwertung vorgenommen hat.

Da es sich bei den Abfällen nicht um Erdaushub, Baurestmassen oder sonstigen mineralischen Abfällen gehandelt hat und die Abfälle nicht in einer Deponie abgelagert wurden, kommt gem. § 6 Abs. 1 Z. 2 AISAG der Beitragssatz von € 87,00 pro Tonne Abfall zur Anwendung.

Die Beitragsschuld für Herrn ***Bf1*** ist gem. § 7 Abs. 1 AISAG mit dem Ablauf des 1. Quartal 2009 entstanden, da der verfahrensgegenständliche Abfall ab dem 1. Jänner 2006 bis jedenfalls zum Ende des 1. Quartal 2009, also mehr als drei Jahre, in der genehmigten Anlage gelagert worden ist.

Hinsichtlich der Altlastenbeitragsschuldentstehung wird zusammenfassend festgestellt:

Für Herrn ***Bf.***, als Beitragsschuldner gem. § 4 Z. 1 AISAG, ist mit dem mehr als dreijährigen Lagern von 593 Tonnen Abfall, der Kategorie „alle übrigen Abfälle“ gem. § 6 Abs. 1 Z. 2 AISAG, in der bestehenden Autoverschrottungsanlage, gewerbebehördlich genehmigt durch die BH *** am 12. Mai 1980, auf den Grundstücken Nr. ***1, ***2 und ***3 in der KG ***Ort1***, der Altlastenbeitrag gem. § 3 Abs. 1 Ziffer 1 lit. b AISAG, mit dem Ablauf des 1. Quartal 2009 gem. § 7 Abs. 1 AISAG, in der Höhe von € 51.591,00 entstanden.

Zur Abgabefestsetzung wird ausgeführt:

Da Herr ***Bf1*** als Beitragsschuldner keine Altlastenbeitragsmeldung gem. § 9 Abs. 2 AISAG beim Zollamt ***ZA*** abgegeben hatte, obwohl er dazu verpflichtet gewesen wäre, war der Altlastenbeitrag gem. § 201 Abs. 2 Ziffer 3 BAO festzusetzen. Die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben mit Bescheid gem. § 201 Abs. 2 Ziffer 3 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen im Sinne des § 20 BAO sind innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

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

Billigkeitsgründe konnten nicht erkannt werden.

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sieht vor, dass die Abgabenbehörden

darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden.

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

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

Das Zollamt hat die Ermessensentscheidung über die erstmalige Festsetzung der Altlastenbeitragsschuld mit Bescheid gem. § 201 Abs. 1 und Abs. 2 Z. 3 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen und unter Berücksichtigung von Billigkeit, Zweckmäßigkeit und aller in Betracht kommenden Umstände zu Recht getroffen.

Der Säumniszuschlag war in der Höhe neu festzusetzen, da sich die Bemessungsgrundlage aufgrund der Neufestsetzung des Altlastenbeitrages geändert hat.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden und die bekämpften Bescheide hinsichtlich der Höhe der Festsetzung des Altlastenbeitrages und des Säumniszuschlages abzuändern.“

Mit der fristgerechten Einbringung des Vorlageantrages vom 1. August 2016, in dem der Bf. im Wesentlichen auf sein Beschwerdevorbringen verwies, gelten die Bescheidbeschwerden wiederum als unerledigt (§ 264 Abs. 3 BAO).

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 4. Juni 2020 zur Beschwerdevorentscheidung brachte der Bf. zusammengefasst sinngemäß Folgendes vor:

Der Bf. bestreite, dass die Voraussetzungen für eine Schätzung nach § 184 BAO vorgelegen seien, da die belangte Behörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung ohne weiteres durch eine Zählung der Altautos und Autoteile im Rahmen eines Ortsaugenscheins der Anlage des Bf. feststellen hätte können. Weder der Bescheid noch die Beschwerdevorentscheidung enthalte die notwendige Begründung, warum eine Schätzung im Beschwerdefall zulässig sei. Die belangte Behörde hätte dem Bf. im Hinblick auf sein Grundrecht auf ein faires Verfahren sowie auf rechtliches Gehör die Möglichkeit geben müssen, zu den Ergebnissen der Schätzung Stellung zu nehmen.

Die Behörde habe ihren Berechnungen unrichtige und überhöhte Gewichtsannahmen zugrunde gelegt. Der Bf. bestreite, dass sich regelmäßig drei Autos auf einem Stapel befunden hätten. Tatsächlich hätten sich in der Regel höchstens zwei Autos auf einem Stapel befunden, wobei die überwiegende Anzahl an Autowracks nicht gestapelt gewesen sei.

Aus der Beschwerdevorentscheidung gehe nicht hervor, aufgrund welcher Beweisergebnisse die belangte Behörde ein Hülsengewicht von durchschnittlich 664,5 kg bzw. ein durchschnittliches Motoren- und Getriebegewicht von 150 kg ermittelt habe. Die Annahme von 100 m³ an gelagerten Motoren und Getrieben sei um die Hälfte zu hoch gegriffen und das Durchschnittsgewicht einer Hülse betrage rund 400 kg und nicht 664,5 kg. Darüber hinaus habe die Behörde das durchschnittliche Gewicht eines Motors samt Getriebe mit 150 kg zu hoch

geschätzt. Das durchschnittliche Gewicht eines Motors samt Getriebe betrage lediglich 100 kg. Der Bf. wendet Verjährung ein und bringt vor, die Rechtsansicht der Behörde, die in der Anlage des Bf. gelagerten Altautos und Autoteile seien ab dem 1. Jänner 2006 vom Abfallbegriff des AISAG erfasst worden und die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. b AISAG sei auf diese Abfälle ab dem 1. Jänner 2006 anzuwenden, sei verfehlt. Es werde auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 17. Februar 2014, RV/7200125/2010, verwiesen: Werde auf einem Grundstück zu Zeiten vor dem 24.02.2002 Autowracks abgelagert, so sei für die Abgabenschuldentstehung nicht auf das Tätigwerden der Behörde abzustellen, sondern die Anwendung der materiell-rechtlichen Bestimmungen habe auf die früheren Zeitpunkte bezogen zu erfolgen.

Das Ermittlungsverfahren leide an einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, zumal die Behörde die Sachverhaltsermittlung dahingehend zu ergänzen habe, ab wann der Bf. konkret Abfälle auf seiner Anlage abgelagert habe, dies unter Anwendung der jeweils zeitbezogenen Fassung der §§ 3 bis 7 AISAG.

Mit Schreiben vom 29. Juni 2020 brachte das Bundesfinanzgericht dem Bf. die Liefer- bzw. Wiegescheine, anhand derer die Behörde Anzahl und Gewicht der in den Jahren 2009 bis 2013 an die ***X-GmbH*** in ***Ort2*** gelieferten Wracks und Hülsen ermittelte, zur Kenntnis.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bezirkshauptmannschaft *** erteilte dem Beschwerdeführer (Bf.) mit Bescheid vom 12. Mai 1980, Zl. ***001***, die Bewilligung zur Errichtung einer Autoverschrottungsanlage auf den Grundstücken Nr. ***1, ***2 und ***3, KG ***Ort1***, Gemeinde ***Gem1***.

Mit Bescheid des Landeshauptmannes von Niederösterreich vom 17. September 2004, Zl. ***002***, wurden vom Bf. angezeigte Änderungen zur Kenntnis genommen und genehmigt. Der Bf. hat u.a. um die abfallrechtliche Genehmigung für die Errichtung und den Betrieb einer Altfahrzeugbehandlungsanlage angesucht. Für die Anlage wurden Aufträge und Maßnahmen vorgeschrieben, unter anderem wurde dem Bf. die Räumung des Freilagers angeordnet und die Annahme von Altfahrzeugen und Altreifen bis zur Herstellung von entsprechenden Behandlungs- und Lagerflächen für die Altfahrzeuge und Altreifen sowie die ausgebauten Bestandteile und der trockengelegten Fahrzeughüllen untersagt (Annahmeverbot). In der Bescheidbegründung wird u.a. festgestellt, dass die Anlage bei Vorschreibung der angeführten Maßnahmen der Altfahrzeuerverordnung zur Behandlung und ordnungsgemäßen Lagerung der aus den Fahrzeugen stammenden gefährlichen und nicht gefährlichen Abfällen sowie der verwertbaren Bestandteile entspreche.

Mit Ausnahme von 15 Altfahrzeugen, die der Bf. trotz des Annahmeverbotes erst nach dem 1. Jänner 2006 übernahm, wurden in der Folge keine weiteren Fahrzeuge oder Fahrzeugteile in die Anlage aufgenommen.

Der Bf. hat im Rahmen der genehmigten Autoverschrottungsanlage ab dem Jahr 1980 Altfahrzeuge übernommen. Fahrzeugteile, trockengelegte Fahrzeughüllen oder auch vollständige Fahrzeuge sind innerhalb der Anlage gelagert worden. Die in die Anlage übernommenen Altfahrzeuge sind im Rahmen der erteilten gewerbebehördlichen Bewilligung zerlegt, trockengelegt, zusammengepresst und Teile davon an Kunden für eine Wiederverwendung abgegeben worden. Ausgebaute Fahrzeugbestandteile sind für eine bedarfsweise Wiederverwendung von Kunden bereitgehalten worden. Der Bf. hat Autowracks, trockengelegte Fahrzeughüllen, Eisen- und Aluminiumabfälle auch an andere Betriebe zur weiteren Verwertung geliefert.

Anlässlich einer den Zeitraum 1. Jänner 2008 bis 30. Juni 2013 umfassenden Außenprüfung nach § 147 BAO (betreffend Altlastenbeitrag) stellte der Prüfer fest, dass aufgrund der mehr als dreijährigen Lagerung von näher bezeichneten Abfällen zur Verwertung die Beitragsschuld für den Bf. als Inhaber der Autoverschrottungsanlage entstanden sei. Die Niederschrift über die Außenprüfung (GZ.: ***0001***) ist dem Bf. laut Prüfungsbericht am 19. Mai 2014 zugestellt worden.

Mit dem Ende der Betriebsprüfung befanden sich 250 Altfahrzeuge in der Anlage des Bf. Davon enthielten 125 Fahrzeuge mit einem Gesamtgewicht von 100.637 kg noch die Motoren und Getriebe. Bei den restlichen 125 Fahrzeugen mit einem Gesamtgewicht von 83.000 kg handelte es sich um trockengelegte Fahrzeughüllen, sogenannte „Hülsen“. Zudem befanden sich 280 Stück Motoren und Getriebe mit einem Gesamtgewicht von 42.000 kg in der Anlage. Im Zeitraum von 2009 bis 2013 wurden 255 Altfahrzeuge (Wracks und Hülsen) mit einem Gesamtgewicht von 183.520 kg und 176.280 kg Eisen- und Aluminiumabfälle aus der Anlage des Bf. weggebracht.

2. Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten sowie aus den Angaben und Vorbringen der beschwerdeführenden Partei im bisherigen Verfahren.

Die Beschwerde wendet sich u.a. gegen die von der belangten Behörde ermittelten Bemessungsgrundlagen. Der Bf. bringt vor, im Zeitraum der behaupteten Betriebsprüfung seien ungefähr 250 Altautos vorhanden gewesen. Auch habe nur die Hälfte der Fahrzeuge einen Motor gehabt, sodass bei diesen die bloße Hülle, die etwa 400 kg wiege, vorgelegen sei. Wegen der geringeren Anzahl an Autos sei eine ebenfalls maximale Reifenanzahl samt Felgen von 1.250 Stück vorhanden gewesen. Auch die Menge der lose geschütteten Motoren und

Getriebe schätze die Behörde zu hoch; es seien tatsächlich geschüttete 100 m³, daher eine Festmasse von nur 50 m³ vorhanden gewesen.

Zu der vom Bf. in Abrede gestellten Rechtmäßigkeit des durchgeführten Schätzungsverfahrens ist festzustellen:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (§ 184 Abs. 1 BAO).

Die Abgabenbehörde hat die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften - so auch § 8 ALSAG - zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (§ 184 Abs. 1 BAO).

Die Schätzungsberechtigung der Behörde besteht unter der Voraussetzung der objektiven Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen exakt zu ermitteln. Die Schätzungsberechtigung setzt kein Verschulden der Partei z.B. am Fehlen bzw. an der Mangelhaftigkeit von Aufzeichnungen voraus. Sie kann u.a. dann bestehen, wenn der Abgabepflichtige seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht nachkommt (vgl. Ritz, BAO6 § 184 Rz 6).

Der Bf. ist als Inhaber der gewerbebehördlich bewilligten Autoverschrottungsanlage gemäß § 4 Z. 1 ALSAG Beitragsschuldner.

Gemäß § 8 ALSAG hat der Beitragsschuldner fortlaufend Aufzeichnungen zu führen, aus denen die Bemessungsgrundlage, getrennt nach den Beitragssätzen, sowie Umfang und Zeitpunkt des Entstehens der Beitragsschuld zu ersehen sind.

Entgegen §§ 8, 9 Abs. 2, 20 Abs. 1 ALSAG hat der Bf. keine Aufzeichnungen, aus denen die Bemessungsgrundlage, getrennt nach den Beitragssätzen, sowie Umfang und Zeitpunkt des Entstehens der Beitragsschuld zu ersehen sind, geführt. Solche Aufzeichnungsmängel ziehen die Schätzungsbefugnis der Behörde nach sich.

In der Stellungnahme vom 4. Juni 2020 bestreitet der Bf., dass die Voraussetzungen für eine Schätzung nach § 184 BAO vorgelegen seien, da die belangte Behörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung ohne weiteres durch eine Zählung der Altautos und Autoteile im Rahmen eines Ortsaugenscheins der Anlage des Bf. feststellen hätte können.

Dem ist zu entgegnen, dass der Bf. in seiner Beschwerde vom 24. September 2015 angab, dass im Zeitraum der behaupteten Betriebsprüfung ungefähr 250 Altautos vorhanden gewesen seien. Da das Zollamt in seiner Beschwerdevorentscheidung bei der Ermittlung der

Bemessungsgrundlagen ohnehin von diesen Angaben ausging, besteht kein Grund für eine Zählung der Altfautos im Rahmen eines Lokalaugenscheins.

Im Übrigen wird auf den im Akt erliegenden Prüfbericht vom 12. November 2009 über die Prüfung gem. § 75 Abs. 2 AWG 2002 betreffend die Einhaltung der Verpflichtungen aus der Altfahrzeugeverordnung verwiesen. Darin heißt es auszugsweise (Punkte 4.2, 4.4 und 4.5):

„Die Zwischenlagerung von nicht trockengelegten Fahrzeugen konnte im Zuge der Prüfung nicht klar nachvollzogen werden. ... Auf Grund der chaotischen Lagerbedingungen konnte im Zuge der Prüfung nicht festgestellt werden, ob tatsächlich nur trockengelegte Fahrzeuge gelagert werden. Die meisten Fahrzeuge werden mittels Kran am Lagerplatz in mehreren Lagen (3-4 Fahrzeuge) übereinandergestapelt. Der größte Teil des Lagerplatzes ist nicht zugänglich und kann nur mittels Kran erreicht werden (siehe Fotokodumentation). ...

Laut Schätzung der Behörde im Zuge der mündlichen Verhandlung werden zurzeit insgesamt mindestens 400 Altfahrzeuge gelagert. ...

Laut Schätzung der Behörde im Zuge der mündlichen Verhandlung werden zurzeit insgesamt mindestens 3000 Reifen gelagert.

Weiters befinden sich große Mengen von ausgebauten Motoren und Getrieben in einem ungewöhnlich großen und unübersichtlichen Haufen auf dem befestigten Bereich im Freien (siehe Fotodokumentation). ...“

In der im Akt erliegenden Verhandlungsschrift vom 14. Jänner 2013, Zahl: ***004***, über die Verhandlung gemäß §§ 37 ff, 62 AWG 2002 heißt es auszugsweise:

„...“

Stellungnahme des ASV für Deponietechnik:

...Nach Durchführung des Lokalaugenscheines wird festgehalten, dass der Lagerbestand an Autowracks zwar reduziert wurde. So wurden die in früheren Jahren vorgefundenen Lagerungen in der Form von 5 Autos übereinander doch auf 3 Autos übereinander reduziert. Die lagernde Menge an Autowracks wird am heutigen Tag mit 500 Stück abgeschätzt. Hinzu kommen noch nicht abschätzbare Mengen an Autoteilen, welche auf der befestigten Fläche und in den Autos selbst gelagert werden.

Im Zuge des heutigen Lokalaugenscheines wurde auch festgestellt, dass Autos in letzter Zeit übernommen wurden, optisch durch Baujahr und Fabrikat sowie Gesamtzustand der Autos abgeschätzt. Die Neuübernahmen werden mit ca. 10 bis 15 Stück abgeschätzt. ...“

Auch vor diesem Hintergrund ist somit die Schätzungsbefugnis der Behörde nicht in Frage zu stellen.

In einem Schätzungsverfahren darf die Ermittlung von Bemessungsgrundlagen für die Abgaben nicht willkürlich erfolgen, sondern die Behörde hat unter Heranziehung möglichst vieler Beweismittel jene Werte zu ermitteln, die mit hoher Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen Bemessungsgrundlage möglichst nahekommen. Eine gewisse Ungenauigkeit wird aber jeder Schätzung immanent sein. Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Es wird je nach Einzelfall zu beurteilen sein, mit welchen Methoden man der Besteuerungsgrundlage tatsächlich am nächsten kommt (vgl. Ritz, BAO⁶, § 184 Rz 3 und 12 und die dort angeführte Judikatur).

In der Beschwerdeentscheidung folgte die Behörde dem Vorbringen des Bf., dass sich mit dem Ende der Betriebsprüfung ca. 250 Altautos in der Anlage befunden haben.

Ebenso folgte sie dem Beschwerdevorbringen, dass bei nur mehr der Hälfte der gelagerten Fahrzeuge (125 Stück) ein Motor samt Getriebe vorhanden war und es sich bei den restlichen 125 Fahrzeugen um sogenannte Hülsen handelte.

In der Stellungnahme vom 4. Juni 2020 bestreitet der Bf., dass sich regelmäßig drei Autos auf einem Stapel befunden hätten. Tatsächlich hätten sich in der Regel höchstens zwei Autos auf einem Stapel befunden, wobei die überwiegende Anzahl an Autowracks nicht gestapelt gewesen sei.

Zudem gehe nach Ansicht des Bf. aus der Beschwerdeentscheidung nicht hervor, aufgrund welcher Beweisergebnisse die belangte Behörde ein Hülsengewicht von durchschnittlich 664,5 kg ermittelt habe. Das Durchschnittsgewicht einer Hülse betrage rund 400 kg und nicht 664,5 kg.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass die Abgabenbehörde bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Rahmen der Beschwerdeentscheidung - im Gegensatz zum Erstbescheid - nicht mehr von Luftbildern oder von einer bestimmten auf einem Stapel befindlichen Anzahl an Altfahrzeugen ausging, sondern zum einen dem Beschwerdevorbringen, dass sich mit dem Ende der Betriebsprüfung insgesamt ca. 250 Altautos in der Anlage befunden haben, folgte und zum anderen Anzahl und Gewicht der in den Jahren 2009 bis 2013 an die ***X-GmbH*** in ***Ort2*** übergebenen Wracks (100 Stück mit einem Gewicht von 80.510,00 kg) und Hülsen (155 Stück mit einem Gewicht von 103.010,00 kg) anhand der im Akt erliegenden Liefer- bzw. Wiegescheine ermittelte. Das Durchschnittsgewicht eines Autowracks (805,1 kg) und einer Hülse (664,58 kg) errechnete die Behörde anhand dieser auch dem Bf. zur Kenntnis gebrachten Liefer- bzw. Wiegescheine der ***X-GmbH***.

Vom Prüfer ist die Menge an gelagerten Motoren und Getriebe mit 200 m³ (10 mal 5 Meter und einer durchschnittlichen Höhe von 4 Meter) angenommen worden, während der Bf. vorgebracht, dass lediglich 100 m³ gelagert waren. Da eine Verwiegung oder Vermessung der Lagerung unmöglich war, ging das Zollamt in der Beschwerdeentscheidung davon aus, dass mindestens 280 Stück Motoren und Getriebe gelagert waren. Diese Menge ergibt sich aus 155 abtransportierten und 125 in der Anlage gelagerten Hülsen. Das durchschnittliche Gewicht

eines Motors mit Getriebe wurde mit 150 kg angenommen. Dazu zog die Behörde unter Verweis auf entsprechende Internetseiten das Gewicht eines durchschnittlichen Vierzylinder-Motors und eines standardmäßigen Getriebes heran. (Gewicht Motor: 118 kg, vgl. https://de.wikipedia.org/wiki/Opel_Z18XER und Gewicht Getriebe: 33 kg, vgl. <http://www.opel-infos.de/getriebe/f17.html>).

Nach Ansicht des Bf. gehe aus der Beschwerdevorentscheidung nicht hervor, aufgrund welcher Beweisergebnisse die belangte Behörde ein durchschnittliches Motoren- und Getriebegewicht von 150 kg ermittelt habe. Die Annahme von 100 m³ an gelagerten Motoren und Getrieben sei um die Hälfte zu hoch gegriffen. Darüber hinaus habe die Behörde das durchschnittliche Gewicht eines Motors samt Getriebe mit 150 kg zu hoch geschätzt. Das durchschnittliche Gewicht eines Motors samt Getriebe betrage - so der Bf. - lediglich 100 kg.

Diesen Einwänden kommt aus nachfolgenden Gründen keine Berechtigung zu:

Die belangte Behörde konnte sich bei der Ermittlung des durchschnittlichen Gewichts eines Motors samt Getriebe auf die in der Beschwerdevorentscheidung angeführte Internetrecherche stützen, während der Bf. für seine Angaben keine beweiskräftigen Unterlagen vorlegen konnte. Dazu kommt, dass selbst bei einer vom Bf. ins Treffen geführten Menge von 50m³ an gelagerten Motoren und Getrieben das beitragspflichtige Rohgewicht bei weitem die Behördenannahmen übersteigen würde. So würden etwa 50m³ Eisen (bei einer angenommenen spezifischen Dichte von Eisen von 7,8 g/cm³) 390 Tonnen beitragspflichtigen Abfall ergeben, während die belangte Behörde für die gelagerten Motoren und Getrieben lediglich 42 Tonnen veranschlagt hat.

Die von der Abgabenbehörde gewählte Methode der Schätzung ist daher nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes nachvollziehbar sowie schlüssig und erscheint grundsätzlich geeignet den tatsächlichen Bemessungsgrundlagen mit hoher Wahrscheinlichkeit möglichst nahe zu kommen.

Das vom Prüfer ermittelte Rohgewicht von 176.280,00 kg an beitragspflichtigen Stahl- und Aluminiumabfällen, welche in der Zeit von 2009 bis 2013 aus der Anlage weggebracht und an die ***Y-GmbH*** in ***Ort5*** geliefert wurden, ergibt sich aus den im Akt erliegenden Wiegescheinen. Dass die Behörde die Masse entsprechend dem Rohgewicht im Sinne des § 5 AISAG unrichtig ermittelt hätte, wird auch vom Bf. nicht behauptet.

Die in der Beschwerdevorentscheidung in diesem Zusammenhang irrtümlich angeführte Menge von 183.520,00 kg war daher auf 176.280,00 kg zu berichtigen.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 5 AISAG ist auch zu berücksichtigen, dass jene 15 Altfahrzeuge, die der Bf. trotz des Annahmeverbotes erst nach dem 1. Jänner 2006 übernahm, auszuscheiden sind. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass im Beschwerdefall anstelle von 125 in der Anlage des Bf. gelagerten Altfahrzeugen mit einem

Rohgewicht von 100.637,00 kg nur 110 Stück mit einem Rohgewicht von 88.561,00 kg für die Abgabeberechnung heranzuziehen sind.

Zwischen den Parteien herrscht auch Übereinstimmung, dass die in der Anlage gelagerten Altreifen nicht Teil der Bemessungsgrundlage sind. Diesbezüglich wird die entsprechenden Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 5 AISAG stellt sich sohin wie folgt dar:

110 Stück in der Anlage des Bf. gelagerte Altfahrzeuge:	88.561 kg
125 Stück in der Anlage des Bf. gelagerte Hülsen:	83.000 kg
280 Stück in der Anlage des Bf. gelagerte Motoren und Getriebe	42.000 kg
In den Jahren 2009 bis 2013 aus der Anlage des Bf. weggebrachte und an die ***Y-GmbH*** gelieferte Eisen- und Aluminiumabfälle	176.280 kg
100 Stück in den Jahren 2009 bis 2013 aus der Anlage des Bf. weggebrachte und an die ***X-GmbH*** gelieferte Altfahrzeuge (Wracks)	80.510 kg
155 Stück in den Jahren 2009 bis 2013 aus der Anlage des Bf. weggebrachte und an die ***X-GmbH*** gelieferte Hülsen	103.010 kg
Summe:	573.361 kg

3. Rechtslage

§ 2 und § 3 des Altlastensanierungsgesetzes (AISAG) idF BGBl Nr. 299/1989, lauteten (auszugsweise):

„Begriffsbestimmungen

§ 2. (1) [...]

(4) Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes sind bewegliche Sachen,

1. deren sich der Eigentümer oder Inhaber entledigen will oder entledigt hat, oder
2. deren Behandlung als Abfall im öffentlichen Interesse (Abs. 7) geboten ist.

Die Behandlung als Abfall im öffentlichen Interesse kann auch dann geboten sein, wenn für eine bewegliche Sache ein Entgelt erzielt werden kann.

(5) Nicht als Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten:

1. Abfallstoffe, die als Sekundärrohstoffe einer Wiederverwendung oder stofflichen Verwertung zugeführt werden (Altstoffe);
[...]

(8) Deponieren im Sinne dieses Bundesgesetzes ist das erstmalige Ablagern von Abfällen auf einer Deponie.

(9) Deponie im Sinne dieses Bundesgesetzes ist eine Anlage, die zur langfristigen Ablagerung von Abfällen errichtet wurde.

(10) Zwischenlager im Sinne dieses Bundesgesetzes ist eine Anlage, in der Abfälle erstmalig, nicht länger als ein Jahr, mit der Absicht gelagert werden, sie einer Abfallbehandlung oder einer Verwertung zuzuführen.

[...]

Gegenstand des Beitrags

§ 3. Dem Altlastenbeitrag unterliegen:

1. das Deponieren (§ 2 Abs. 8) von Abfällen;
2. das Zwischenlagern von Abfällen nach Ablauf eines Jahres;
3. die Ausfuhr (§ 2 Abs. 12) von Abfällen.“

§ 2 und § 3 des AISAG idF des StrukturanpassungsG 1996, BGBl Nr. 201/1996, lauteten (auszugsweise):

„Begriffsbestimmungen

§ 2. (1) [...]

(4) Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Abfälle gemäß § 2 Abs. 1 bis 4 des Abfallwirtschaftsgesetzes, BGBl. Nr. 325/1990, in der jeweils geltenden Fassung, soweit Abs. 5 nicht anderes bestimmt.

(5) Nicht als Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten:

1. Abfälle, die einer Wiederverwendung oder stofflichen Verwertung zugeführt werden, ausgenommen Verfüllungen von Geländeunebenheiten und das Vornehmen von Geländeanpassungen mit Abfällen einschließlich deren Einbringung in geologische Strukturen sowie Baumaßnahmen des Deponiekörpers (zB Deponiezwischenabdeckungen, Fahrstraßen, Rand- und Stützwälle);
[...]

(7) Lagern im Sinne dieses Bundesgesetzes ist das länger als einjährige Lagern von Abfällen, damit diese Abfälle für eine Behandlung - ausgenommen für eine stoffliche oder thermische Verwertung - bereitgehalten oder vorbereitet werden.

[...]

Gegenstand des Beitrags

§ 3. Dem Altlastenbeitrag unterliegen:

1. das langfristige Ablagern von Abfällen;
2. [...]
3. das Lagern von Abfällen;
4. [...]“

§ 2 und § 3 AISAG lauteten bis zum Inkrafttreten der Novelle BGBl I Nr. 71/2003 am

1. Jänner 2006 (auszugsweise):

„Begriffsbestimmungen

§ 2. (1) [...]

(4) Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Abfälle gemäß § 2 Abs. 1 bis 4 des Abfallwirtschaftsgesetzes, BGBl. Nr. 325/1990, in der jeweils geltenden Fassung, soweit Abs. 5 nicht anderes bestimmt.

(5) Nicht als Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten:

1. Abfälle, die einer Wiederverwendung, thermischen oder stofflichen Verwertung zugeführt werden, ausgenommen

a) Verfüllungen von Geländeunebenheiten und das Vornehmen von Geländeanpassungen mit Abfällen einschließlich deren Einbringung in geologische Strukturen und

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

[...]

(7) Lagern im Sinne dieses Bundesgesetzes ist das länger als einjährige Lagern von Abfällen, damit diese Abfälle für eine Behandlung - ausgenommen für eine stoffliche oder thermische Verwertung - bereitgehalten oder vorbereitet werden.

Gegenstand des Beitrags

§ 3. Dem Altlastenbeitrag unterliegen:

1. das langfristige Ablagern von Abfällen einschließlich des Einbringens von Abfällen in einen Deponiekörper, auch wenn damit deponiebautechnische oder andere Zwecke verbunden sind;
2. [...]
3. das Lagern von Abfällen;
4. [...]“

Seit dem Inkrafttreten der Novelle BGBl I Nr. 71/2003 am 1. Jänner 2006 lauten die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des AISAG:

„Begriffsbestimmungen

§ 2. (1) [...]

(4) Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Abfälle gemäß § 2 Abs. 1 bis 3 des Abfallwirtschaftsgesetzes 2002 (AWG 2002), BGBl. I Nr. 102.

(5) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 71/2003)

(6) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 71/2003)

(7) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 71/2003)

[...]

Gegenstand des Beitrags

§ 3. (1) Dem Altlastenbeitrag unterliegen

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

a) [...]

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

c) [...]

Gemäß § 4 Abs. 1 Z. 1 AISAG ist der Inhaber einer im Bundesgebiet gelegenen Anlage, in der eine Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a vorgenommen wird, Beitragsschuldner.

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

Der Altlastenbeitrag beträgt für beitragspflichtige Tätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z. 1 AISAG für alle übrigen Abfälle 87,00 Euro je angefangene Tonne (§ 6 Abs. 1 Z. 3 AISAG idF BGBl I Nr. 71/2003 ab 1. Jänner 2006 bzw. § 6 Abs. 1 Z. 2 AISAG idF BGBl I Nr. 48/2008 ab 1. Jänner 2008).

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

Gemäß § 8 AISAG hat der Beitragsschuldner fortlaufend Aufzeichnungen zu führen, aus denen die Bemessungsgrundlage, getrennt nach den Beitragssätzen, sowie Umfang und Zeitpunkt des Entstehens der Beitragsschuld zu ersehen sind.

Gemäß § 9 Abs. 1a AISAG hat ein Inhaber einer Anlage, in der eine beitragspflichtige Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a vorgenommen wird, dem Zollamt seinen Namen und die Anschrift der Anlage zu melden, wenn

1. der Inhaber vor dem 1. Jänner 2005 noch keine Anmeldung betreffend Altlastenbeiträge abgegeben hat,
2. der Inhaber einer Anlage wechselt; in diesem Fall hat der neue Inhaber die Meldung abzugeben,
3. eine Anlage nach dem 1. Jänner 2005 erstmals in Betrieb genommen wird.

Die Meldung ist im Fall der Z 1 bis spätestens 31. Jänner 2005, im Fall der Z 2 innerhalb von einem Monat nach dem Inhaberwechsel und im Fall der Z 3 innerhalb von einem Monat nach der erstmaligen Inbetriebnahme zu erstatten. Weiters ist die Einstellung, die Unterbrechung und die Wiederaufnahme des Betriebs dem Zollamt Österreich unverzüglich zu melden.

Gemäß § 9 Abs. 2 AISAG hat der Beitragschuldner spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr (Anmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Anmeldung beim Zollamt einzureichen, in der er den für den Anmeldungszeitraum zu entrichtenden Beitrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Der Beitragschuldner hat den Beitrag spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Wer eine beitragspflichtige Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 4 durchführt, hat sich gemäß § 20 AISAG in der mit BGBl I Nr. 71/2003 am 1. Jänner 2006 in Kraft getretenen Fassung geeigneter Messeinrichtungen zur Feststellung der Masse der Abfälle zu bedienen. Über jede durchgeführte Messung ist ein Beleg herzustellen.

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. In Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenspruches (der Steuerschuld) bleiben gemäß § 4 Abs. 3 BAO unberührt.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2 leg. cit.).

Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

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

Gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird.

Innerhalb derselben Abgabenart kann gemäß § 201 Abs. 4 BAO die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO bei den Verbrauchsteuern, bei [...], bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen (§ 209 Abs. 1 BAO).

Gemäß § 217 Abs. 1 BAO sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht

spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird.

Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages (§ 217 Abs. 2 leg. cit.).

4. Rechtliche Erwägungen

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Zwischen den Parteien steht nicht in Streit, dass nach Erlassung des Bescheides des Landeshauptmannes von Niederösterreich vom 17. September 2004, Zl. ***002***, mit dem u.a. auch ein Annahmeverbot ausgesprochen wurde, in weiterer Folge - mit Ausnahme von 15 Fahrzeugen - keine Altfahrzeuge oder Fahrzeugteile in die Anlage des Bf. mehr aufgenommen worden sind.

Bis zur Novelle BGBl I Nr. 71/2003 lag dem AISAG ein eigener Abfallbegriff samt eigenen Ausnahmebestimmungen zu Grunde. Seit 1. Jänner 2006 besteht jedoch kein Unterschied mehr zwischen dem Abfallbegriff des [AWG 2002](#) und jenem des AISAG (vgl. Scheichl/Zauner, AISAG, § 2 Rz 13).

Das Zollamt steht im Beschwerdefall auf dem Standpunkt, dass die in der Anlage des Bf. gelagerten Altfahrzeuge und Fahrzeugteile bis zum 31. Dezember 2005 nicht vom Abfallbegriff des AISAG erfasst gewesen seien.

§ 2 Abs. 4 AISAG idF vor Inkrafttreten der Novelle [BGBl. I Nr. 71/2003](#) am 1. Jänner 2006 enthielt eine Ausnahmebestimmung ("... soweit Abs. 5 nicht anderes bestimmt"). Von den darin genannten Ausnahmetatbeständen kommt im vorliegenden Fall die Z. 1 in Betracht.

In § 2 Abs. 5 Z. 1 AISAG id Stammfassung BGBl Nr. 299/1989 war als Ausnahmetatbestand „Abfallstoffe, die als Sekundärrohstoffe einer Wiederverwendung oder stofflichen Verwertung zugeführt werden (Altstoffe)“ genannt.

Durch das StrukturanpassungsG 1996, BGBl Nr. 201/1996 wurden vom Ausnahmetatbestand des § 2 Abs. 5 Z. 1 AISAG „Abfälle, die einer Wiederverwendung oder stofflichen Verwertung zugeführt werden“, erfasst.

Bis zur Aufhebung des § 2 Abs. 5 AISAG mit Inkrafttreten der Novelle [BGBl. I Nr. 71/2003](#) am 1. Jänner 2006 waren Abfälle, die einer Wiederverwendung, thermischen oder stofflichen Verwertung zugeführt werden, vom Abfallbegriff des § 2 Abs. 4 AISAG ausgenommen.

In § 2 Abs. 5 Z. 1 AISAG in den Fassungen vor der Novelle [BGBl. I Nr. 71/2003](#), war sohin normiert, dass Abfälle, die einer Wiederverwendung oder stofflichen Verwertung zugeführt werden, nicht als Abfälle im Sinne des AISAG gelten.

[§ 2 Abs. 5 Z. 2 AWG 2002](#) definiert „stoffliche Verwertung“ als die ökologisch zweckmäßige Behandlung von Abfällen zur Nutzung der stofflichen Eigenschaften des Ausgangsmaterials mit dem Hauptzweck, die Abfälle oder die aus ihnen gewonnenen Stoffe unmittelbar für die Substitution von Rohstoffen oder von aus Primärrohstoffen erzeugten Produkten zu verwenden, ausgenommen die Abfälle oder die aus ihnen gewonnenen Stoffe werden einer thermischen Verwertung zugeführt.

Nach [§ 2 Abs. 5 Z. 4 AWG 2002](#) ist „Wiederverwendung“ jedes Verfahren, bei dem Produkte sowie Bestandteile, die keine Abfälle sind, wieder für denselben Zweck verwendet werden, für den sie ursprünglich eingesetzt und bestimmt waren.

„Verwertung“ ist jedes Verfahren, als deren Hauptergebnis Abfälle innerhalb der Anlage oder in der Wirtschaft in umweltgerechter Weise einem sinnvollen Zweck zugeführt werden, indem

- a) sie andere Materialien ersetzen, die ansonsten zur Erfüllung einer bestimmten Funktion verwendet worden wären, oder
- b) - im Falle der Vorbereitung zur Wiederverwendung - die Abfälle so vorbereitet werden, dass sie diese Funktion erfüllen.

Als Verwertung gilt die Vorbereitung zur Wiederverwendung, das Recycling und jede sonstige Verwertung (zB die energetische Verwertung, die Aufbereitung von Materialien, die für die Verwendung als Brennstoff bestimmt sind, oder die Verfüllung) einschließlich der Vorbehandlung vor diesen Maßnahmen. Anhang 2 Teil 1 enthält eine nicht erschöpfende Liste von Verwertungsverfahren ([§ 2 Abs. 5 Z. 5 AWG 2002](#)).

„Vorbereitung zur Wiederverwendung“ ist jedes Verwertungsverfahren der Prüfung, Reinigung oder Reparatur, bei dem Produkte sowie Bestandteile von Produkten, die zu Abfällen geworden sind, so vorbereitet werden, dass sie ohne weitere Vorbehandlung wiederverwendet werden können ([§ 2 Abs. 5 Z. 6 AWG 2002](#)).

Die Bezirkshauptmannschaft *** erteilte dem Beschwerdeführer (Bf.) mit Bescheid vom 12. Mai 1980, Zl. ***001***, die gewerbebehördliche Bewilligung zur Errichtung einer Autoverschrottungsanlage auf den näher angeführten Grundstücken in der KG ***Ort1***, Gemeinde ***Gem1***. Darin heißt es auszugsweise:

„Der Bf. hat bei der Bezirkshauptmannschaft *** um gewerbebehördliche Genehmigung zur Errichtung einer Autoverschrottungsanlage im Standorte ... angesucht. Über dieses Ansuchen wurde eine kommissionelle Verhandlung durchgeführt, welche nachstehendes Ergebnis hatte: Der Konsenswerber plant auf Parz. ... eine Betriebsanlage für Autoverwertung samt Büro und Magazin mit einem Ausmaß von 18 x 12m. ... In dem Gebäude sind zwei Arbeitsboxen mit Montagegruben vorgesehen. Vor dem Betriebsgebäude soll eine befestigte Fläche im Ausmaß von 800 m² hergestellt werden. Auf dieser Fläche sollen die Arbeiten an den Autowracks stattfinden. Die Blechteile werden sodann auf den Parzellen ... bis zu ihrem Abtransport zwischengelagert. Im Betrieb werden elektrische Handmaschinen wie Trennscheiben

verwendet. Weiters gelangt ein autogenes Schweiß- und Schneidegerät zum Einsatz. Zum Zusammenpressen der Blechteile wird ein Seilzugbagger mit einem entsprechenden Gewicht eingesetzt, der Transport der Autowracks und der Blechteile im Betriebsgelände erfolgt durch einen Traktor mit Frontlader. ...“

Das Zollamt stellte in seiner Beschwerdevorentscheidung in sachverhaltsmäßiger Hinsicht fest, dass der Bf. im Rahmen der genehmigten Autoverschrottungsanlage über einen längeren Zeitraum (ab dem Jahr 1980) Altfahrzeuge übernommen habe. Von diesen Altfahrzeugen seien Teile ausgebaut und an Kunden verkauft worden, bei denen diese Teile einer Weiter- oder Wiederverwendung zugeführt worden seien. Für nicht benötigte Teile oder auch ganze Fahrzeuge sei innerhalb der Anlage die Lagerung bewilligt worden. Ein Teil dieser gelagerten Abfälle sei bereits an Abfallverwertungsbetriebe übergeben worden. Die in die Anlage übernommenen und gelagerten Altautos seien im Rahmen der erteilten gewerbebehördlichen Bewilligung teilweise zerlegt und Teile davon einer Wiederverwendung zugeführt worden und die anderen Teile für eine weitere Wiederverwendung bei Bedarf von Kunden bereitgehalten worden. Nicht mehr benötigte Teile seien gesammelt und an berechnigte Sammler übergeben worden.

Diesen Sachverhaltsfeststellungen ist der Bf. nicht entgegengetreten. Daher kann die Auffassung der belangten Behörde, dass die in der Anlage des Bf. gelagerten Altfahrzeuge bis zum 31. Dezember 2005 zwar Abfälle im Sinne des AWG 1990 bzw. AWG 2002, nicht jedoch Abfälle im Sinne des § 2 Abs. 4 AISAG darstellten, weil diese Gegenstände in einer gewerbebehördlich genehmigten Anlage einer stofflichen Verwertung oder Wiederverwendung im Sinne des § 2 Abs. 5 Z. 1 AISAG in den Fassungen vor der Novelle [BGBl. I Nr. 71/2003](#) zugeführt wurden, nicht als rechtswidrig erachtet werden.

Durch das Budgetbegleitgesetz 2003, [BGBl. I Nr. 71/2003](#), wurde § 2 Abs. 5 AISAG aufgehoben und in § 3 die Beitragspflicht für das mehr als dreijährige Lagern von Abfällen zur Verwertung normiert. Gemäß Art. VII Abs. 13 leg. cit. traten diese Änderungen mit 1. Jänner 2006 in Kraft und § 2 Abs. 5 bis 7 in der zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung außer Kraft.

Mit 1. Jänner 2006 waren daher nunmehr die in der Anlage des Bf. gelagerten Altfahrzeuge und Altfahrzeugteile vom Abfallbegriff des AISAG erfasst. Demnach sind Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes Abfälle gemäß [§ 2 Abs. 1 bis 3 des Abfallwirtschaftsgesetzes 2002 \(AWG 2002\)](#), BGBl. I Nr. 102/2002.

Bei den in der Anlage des Bf. gelagerten Altfahrzeugen, Reifen, Motoren, Getrieben sowie anderen Kraftfahrzeugteilen handelt es sich um Abfall im Sinne des § 2 Abs. 1 bis 3 AWG 2002, da sich die Besitzer dieser beweglichen Sachen entledigt hatten und die Sammlung, Lagerung und Behandlung dieser Altfahrzeuge und Altfahrzeugteile als Abfall erforderlich ist, um die öffentlichen Interessen (§ 1 Abs. 3 AWG 2002) nicht zu beeinträchtigen.

Nach dem Grundsatz der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften ist - mangels entgegenstehender Vorschriften - von jener Sach- und Rechtslage auszugehen, die zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Abgabentatbestandes gegeben war (siehe z.B. VwGH 27. Mai 2008, 2005/17/0206).

Gemäß [§ 4 Abs. 1 BAO](#) entsteht der Abgabeananspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Gemäß [§ 4 Abs. 3 BAO](#) bleiben jedoch in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabeananspruches (der Steuerschuld) unberührt.

Daher ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH für das Entstehen und die Höhe einer Abgabenschuld im Allgemeinen jene Rechtslage maßgebend, die in jenem Zeitpunkt galt, in dem sich der Abgabentatbestand verwirklicht hat.

Gemäß § 3 Abs. 1 ALSAG in der von der belangten Behörde herangezogenen Fassung unterliegt das „Ablagern“ von Abfällen dem Altlastenbeitrag (Z. 1). Als „Ablagern“ gilt auch das mehr als einjährige „Lagern“ von Abfällen zur Beseitigung oder das mehr als dreijährige „Lagern“ von Abfällen zur Verwertung (vgl. § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b ALSAG). § 3 Abs. 1 ALSAG in der Fassung ab 1. Jänner 2006 geht demnach von einem umfassenden Begriff des „Ablagerens“ aus und enthält keinen eigenen Tatbestand des „Lagerens“ von Abfällen.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. b ALSAG in der Fassung [BGBl. I Nr. 71/2003](#) entsteht die Beitragspflicht für das mehr als dreijährige Lagern von Abfällen zur Verwertung. Da keine Übergangsfrist normiert ist, beginnt die dreijährige Frist für Abfälle, die vor dem 1. Jänner 2006 gelagert wurden, mit 1. Jänner 2006 zu laufen (vgl. Scheichl/Zauner, ALSAG, § 3 Rz 8).

Mit Bescheid des Landeshauptmannes von Niederösterreich vom 17. September 2004, ZI. ***002***, wurde dem Bf. die abfallrechtliche Bewilligung zum Betrieb einer Abfallbehandlungsanlage zum Zweck der Autoverwertung gemäß § 37 AWG 2002 erteilt. Die in der Anlage des Bf. durchgeführten Abfallbehandlungsmaßnahmen sind daher als Verwertung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. b ALSAG zu beurteilen.

Gemäß § 7 Abs. 1 ALSAG idF ab 1. Jänner 2006 entsteht die Beitragsschuld mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde. Für die Beurteilung der Entstehung des Abgabeananspruches kommt es nur auf objektive Kriterien an, subjektive Elemente sind unbeachtlich. Der Tatbestand des mehr als dreijährigen Lagerens von Abfällen zur Verwertung ist somit dann erfüllt, wenn die Lagerung diesen Zeitraum übersteigt (vgl. Scheichl/Zauner, ALSAG, § 7 Rz 3).

In Anwendung des Grundsatzes der Zeitbezogenheit von Abgabenvorschriften ist daher bei der Beurteilung der Steuerpflicht und der Höhe der Abgabe nach dem von der belangten Behörde angewendeten Abgabentatbestand des § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. b ALSAG von jener Rechtslage

auszugehen, die im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld, also in dem nach § 7 Abs. 1 AISAG maßgeblichen Zeitpunkt, vorlag (VwGH 10.12.2008, 2005/17/0055).

Bei der Ermittlung dieses Zeitpunkts ist der Ablauf des Kalendervierteljahres, in welchem die dreijährige Frist überschritten wird, entscheidend, weil erst in diesem Zeitpunkt nach § 7 Abs. 1 AISAG die Steuerschuld entstanden ist. Auch für die Berechnung der Höhe der Steuerschuld ist daher grundsätzlich die zu diesem Zeitpunkt geltende Rechtslage maßgeblich (vgl. wiederum VwGH 10.12.2008, 2005/17/0055).

Im Beschwerdefall ist unbestritten, dass die verfahrensgegenständlichen Altfahrzeuge und Fahrzeugteile mit Ausnahme von 15 Altfahrzeugen, die der Bf. erst nach dem 1. Jänner 2006 übernahm, bereits vor Erlassung des Bescheides des Landeshauptmannes von Niederösterreich vom 17. September 2004, Zl. ***002***, mit dem u.a. auch ein Annahmeverbot ausgesprochen wurde, in die Anlage des Bf. aufgenommen worden waren, um sie einer Wiederverwendung oder stofflichen Verwertung zuzuführen.

Wie bereits erwähnt wurde damit aufgrund der Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs. 5 Z. 1 AISAG in den Fassungen vor der Novelle [BGBl. I Nr. 71/2003](#) zunächst kein Abgabentatbestand erfüllt.

In der Folge ist nach Ablauf der dreijährigen beitragsfreien Zeit iSd § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. b AISAG in der Fassung [BGBl. I Nr. 71/2003](#), welche mangels Übergangsfrist für Abfälle, die vor dem 1. Jänner 2006 gelagert wurden, mit 1. Jänner 2006 zu laufen begann, mit Ablauf des ersten Kalendervierteljahres 2009 die Beitragsschuld entstanden.

Zu diesem Zeitpunkt war der Beitragssatz des § 6 Abs. 1 Z. 2 AISAG idF BGBl. I Nr. 48/2008 von 87,00 Euro je angefangener Tonne zur Anwendung zu bringen.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO verjährt das Recht, einen Altlastenbeitrag festzusetzen, innerhalb von fünf Jahren.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 25. August 2015 wurde ein Altlastenbeitrag für das erste Quartal 2009 festgesetzt.

Die Verjährung beginnt dabei gemäß § 208 Abs. 1 lit. a) BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Die fünfjährige Frist zur Festsetzung des Altlastenbeitrages hat demnach mit Ablauf des 31. Dezembers 2009 begonnen und hätte die Frist mit Ablauf des 31. Dezembers 2014 geendet.

Werden von der Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist (von fünf Jahren) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur

Feststellung des Abgabepflichtigen unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr.

Eine die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlung ist eine abgabenbehördliche Prüfung. Eine solche Amtshandlung ist auch eine Schlussbesprechung und ein Prüfungsbericht (vgl. Ritz, BAO⁶, § 209 Tz 13 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Für die Zeit zwischen dem 1. Jänner 2010 und dem 31. Dezember 2014 ist die nach außen wirksame und nach außen erkennbare Außenprüfung nach § 147 BAO betreffend Altlastenbeitrag (Niederschrift vom 16. Mai 2014, zugestellt am 19. Mai 2014, und Prüfungsbericht vom 24. Juni 2014 zu GZ.: ***0001***) als eine die Verjährung verlängernde Amtshandlung des Zollamtes aktenkundig.

Durch diese Amtshandlung hat sich das Recht des Zollamtes, den Altlastenbeitrag für eine bestimmte beitragspflichtige Tätigkeit festzusetzen und damit die Verjährungsfrist um ein Jahr, bis zum Ablauf des 31. Dezembers 2015 verlängert.

Die Zustellung des angefochtenen Abgabenbescheides erfolgte nachweislich am 26. August 2015 und somit innerhalb der Verjährungsfrist.

Die Ansicht des Bf. in den Punkten 2. und 3. des Beschwerdeschriftsatzes bzw. Punkt 3. der Stellungnahme vom 4. Juni 2020, eine Beitragsschuld sei zuletzt und spätestens mit Ablauf des dritten Kalendervierteljahres 2004 entstanden und mit 1. Jänner 2010 verjährt, kommt daher vor diesem Hintergrund keine Berechtigung zu.

Im Beschwerdefall ist zwar unbestritten, dass die Altfahrzeuge und Fahrzeugteile - mit Ausnahme von 15 Altfahrzeugen, die der Bf. erst nach dem 1. Jänner 2006 übernahm - vor Erlassung des Bescheides des Landeshauptmannes von Niederösterreich vom 17. September 2004, Zl. ***002***, mit dem u.a. auch ein Annahmeverbot ausgesprochen wurde, in die Anlage des Bf. verbracht wurden. Damit wurde aber aufgrund der Erfüllung der Ausnahmetatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs. 5 Z. 1 AISAG bis zum 1. Jänner 2006 zunächst kein Abgabentatbestand des AISAG erfüllt.

Insoweit unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt auch von jenem, welcher der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 17. Februar 2014, RV/7200125/2010, zugrunde lag. Der Verweis des Bf. in seiner Stellungnahme vom 4. Juni 2020 auf die erwähnte Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 17. Februar 2014 erweist sich daher ebenso als unberechtigt wie die Auffassung, die belangte Behörde hätte die konkreten - vor dem 17. September 2004 erfolgten - Ablagerungen von Abfällen in der Anlage des Bf. erheben und darauf die jeweils zeitbezogenen Fassungen der §§ 3 bis 7 AISAG anwenden müssen.

Da der Altlastenbeitrag nicht spätestens am Fälligkeitstag (§ 9 Abs. 2 AISAG) entrichtet wurde, war gemäß [§ 217 BAO](#) ein Säumniszuschlag im Ausmaß von 2% des nicht zeitgerecht

entrichteten Abgabenbetrages festzusetzen.

Der Säumniszuschlag war hinsichtlich der Höhe neu festzusetzen, da sich die Bemessungsgrundlage aufgrund der Neuberechnung des Altlastenbeitrages änderte.

Aus den dargelegten Erwägungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.2. 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.

Zur Streitfrage, ob bei gegebener Sachlage in einer gewerbebehördlich genehmigten Autoverschrottungsanlage gelagerte Altfahrzeuge bis zum 31. Dezember 2005 gemäß § 2 Abs. 5 Z. 1 AISAG in den Fassungen vor der Novelle [BGBl. I Nr. 71/2003](#) keine Abfälle im Sinne des AISAG darstellten und daher vom Abfallbegriff des § 2 Abs. 4 AISAG nicht erfasst waren, fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und stellt dies daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eine Rechtsfrage dar, der im Sinne des [Art. 133 Abs. 4 B-VG](#) grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Abgabenberechnung:

Altlastenbeitrag

Jahr	Quartal	Abfall in Tonnen	Beitragshöhe (€)	Altlastenbeitrag (€)
2009	1	574	87,00 je angefangener Tonne	49.938,00

Säumniszuschlag

Jahr	Bemessungsgrundlage	Abgabensatz	Säumniszuschlag (€)
2009	49.938,00	2 %	998,76

Linz, am 7. September 2020