

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adr-Bf***, vertreten durch Loimer Schwarzenberger Rechtsanwälte Partnerschaft, Imbergstraße 6, 5020 Salzburg, über die Berufung (nun Beschwerde) vom 11. Oktober 2010 gegen den Bescheid des Zollamtes Salzburg (nun Zollamt Österreich) vom 13. September 2010 betreffend Altlastenbeitrag und Säumniszuschlag, Zahl: ***600000/00000/1/2010***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der Spruch wird dahingehend abgeändert, dass aufgrund des mehr als einjährigen Lagerns von 709 Tonnen Abfall zur Beseitigung auf den Liegenschaften Grundstücksnummern ***X*** und ***Y***, Einlagezahl ***Z***, Katastralgemeinde ***T***, folgender Altlastenbeitrag, der gemäß § 9 Abs 2 und Abs 3 Altlastensanierungsgesetz, BGBl. Nr. 299/1989, in der Fassung des BGBl. I Nr. 40/2008, zum 15. August 2009 fällig und zu entrichten gewesen wäre, und Säumniszuschlag festgesetzt wird:

Beitragsentstehungs- zeitpunkt	Beitragsmenge in Tonnen	Steuersatz per Tonne	Betrag
30.06.2009 (für das 2. Quartal 2009)	709	€ 87,00	€ 61.683,00
Summe – Nachforderung an Altlastenbeitrag (OML)			€ 61.683,00
Nach § 217 BAO zuzüglich 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Nachforderungsbetrages an Säumniszuschlag (OSZ)			€ 1.233,66
Summe Nachforderungsbetrag			€ 62.916,66

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 13. September 2010, Zahl: ***600000/00000/1/2010***, hat das Zollamt Salzburg gegenüber ***Bf*** (nachstehend mit „Bf“ bezeichnet) nach Durchführung einer Außenprüfung durch die Betriebsprüfung Zoll gemäß § 201 Abs 1 und Abs 2 Z 3 Bundesabgabenordnung (BAO) in Verbindung mit § 3 Abs 1 Z 1 lit b 1. Alternative sowie § 4 Z 1, § 5, § 6 Abs 1 Z 2 und § 7 Abs 1 2. Alternative Altlastensanierungsgesetz (AISAG), aufgrund des mehr als einjährigen Lagerns von 7925 Tonnen Abfall zur Beseitigung auf den Liegenschaften Grundstücksnummern ***X*** und ***Y***, Einlagezahl ***Z***, Katastralgemeinde ***T***, den am 30. Juni 2009 entstandenen Altlastenbeitrag in Höhe von EUR 689.475,00 sowie einen Säumniszuschlag (§ 217 Abs 2 BAO) in Höhe von EUR 13.789,50 festgesetzt.

Begründet wird der Bescheid im Wesentlichen damit, dass die Bf. Anlageinhaberin iSd § 4 Z 1 AISAG und (gemeinsam mit der ***GmbH1*** in Liquidation, nachstehend „GmbH1“) Beitragsschuldner hinsichtlich des gelagerten Abfalls gewesen sei. Die Beitragsschuld sei mit 30. Juni 2009 entstanden und hätte bis zum 15. August 2009 entrichtet werden müssen. Beim Zollamt sei keine Altlastenbeitragsmeldung abgegeben und der Altlastenbeitrag nicht entrichtet worden. Es lagen somit die Voraussetzungen für eine Ermessensentscheidung zur Erlassung eines amtswegigen Festsetzungsbescheides nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO vor. Zu den vorgebrachten Einwendungen führte das Zollamt aus, dass der Verkauf des Maschinenparks und sämtlicher Betriebsanlagen einschließlich des betrieblichen Know-hows und der Immaterialgüterrechte an die ***GmbH2*** (GmbH2) am 15. Dezember 2003 nichts an der Inhaberschaft (und Schuldner-eigenschaft) der Bf ändere. Auch bleibe die von der Bf eingewendete Managementvereinbarung vom 17. Jänner 2004 mit der GmbH1 ohne Auswirkung, weil diese Vereinbarung über die Zurverfügungstellung von Personal und Betriebstätten nicht dazu führte, dass der Mietvertrag mit der Eigentümerin des Geländes, der ***GmbH3***, obsolet wäre.

Einzelheiten sind der vom Zollamt am 20. April 2010 aufgenommenen Niederschrift, Zahl: ***600000/00000/2008***, zu entnehmen.

In dem dagegen durch den damaligen Vertreter eingebrachten Rechtsmittel vom 11. Oktober 2010 wird im Wesentlichen vorgebracht, dass sowohl wirtschaftlicher als auch rechtlicher Eigentümer der Maschinen und der gesamten operativen Anlage für die Sammlung und Aufbereitung von nicht gefährlichen Abfällen hin zu Ersatzbrennstoffen zeitlich nach dem Verkauf des Maschinenparks nicht mehr die Bf gewesen sei, sondern ausschließlich die GmbH2 bzw die diesem Unternehmen gehörende GmbH1.

Die Bf könne weder als Anlageninhaberin noch als Betriebsinhaberin angesehen werden. Eigentümerin und Inhaberin der Maschinen und damit der Betriebsanlage sei die GmbH2 gewesen bzw sei die GmbH1 aufgrund der Managementvereinbarung als ausschließliche Betriebsinhaberin anzusehen.

Darüber hinaus äußert die Bf auch Zweifel an der Qualität des Abfalls, bei dem es sich

ausschließlich um Ausgangsmaterial für die Aufbereitung als Ersatzbrennstoffe gehandelt habe, sowie an der Mengenschätzung.

Dem Einzelunternehmen der Bf wäre es für die Dauer der Managementvereinbarung, sohin bis Ende September 2007, verboten gewesen, die an die GmbH1 übertragenen Anlagen und Einrichtungen für eigene wirtschaftliche Zwecke, insbesondere für eine eigene Verwertungstätigkeit, zu benützen.

Der angefochtene Bescheid sei daher wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und/oder Rechtswidrigkeit infolge von wesentlichen Verfahrensfehlern aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Mai 2013, Zahl: ***600000/00000/25/2010***, hat das Zollamt die Festsetzung des nachzufordernden Abgabebetrages abgeändert und für das 2. Quartal 2009 einen Altlastenbeitrag von EUR 61.683,00 für 709 Tonnen sowie einen Säumniszuschlag von EUR 1.233,66 festgesetzt.

Das Zollamt führt dazu nach Festhaltung der wesentlichen Teile des für die Entstehung des Beitragsschuld bedeutsamen Sachverhaltes aus:

*„Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (§ 9 AISAG; die Masse des Abfalls entsprechend des Rohgewichts) erfolgte durch die Betriebsprüfung des Zollamtes Salzburg im Rahmen der Schätzung der gelagerten Abfallmengen gem. § 184 BAO. Das detaillierte Ergebnis der Schätzung wurde sowohl dem Einzelunternehmen der ***Bf*** (im Rahmen der Niederschrift vom 20.04.2010) als auch der ***GmbH1*** (mit Parteiengehör vom 13.07.2010) vor Erlassung der Abgabenbescheide zur Kenntnis gebracht.*

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird hinsichtlich der zu Abfallmenge und –art getroffenen Feststellungen auf die diesbezüglichen Ausführungen verwiesen.

Es wurde eine Abfallmenge von 7.925,00 Tonnen, die gemäß § 6 Abs. 1 Z 2 AISAG dem Beitragssatz von € 87,00 je angefangene Tonne unterliegt, festgestellt.

Zu den folgenden Punkten des Sachverhaltes wurden im Rahmen des Berufungsverfahrens ergänzende Ermittlungen vorgenommen:

- *Jahresabfallbilanzen:*

*Jahresabfallbilanzen (im hier maßgeblichen Zeitraum nach den Bestimmungen des Salzburger Abfallwirtschaftsgesetzes – S.AWG – 1998, § 18 bzw. den Übergangsbestimmungen, § 29 Abs. 5 S.AWG 1998) wurden vom Einzelunternehmen der ***Bf*** laufend bis zum Jahr 2007, von der ***GmbH1*** lediglich für die Jahre 2005 und 2006 erstellt.*

Den im Amt der Salzburger Landesregierung, Referat Abfallwirtschaft und Umweltrecht, aufliegenden Jahresabfallbilanzen ist Folgendes zu entnehmen:

- *Zum Einzelunternehmen der ***Bf***:*

Der gesamte Input der Jahre 2004, 2005 und 2006 stammt hier aus

*Sammlungstätigkeiten der ***GmbH1***. Der im Jahr 2007 ausgewiesene Input*

in Höhe von 854,72 t stammt hingegen aus eigenen Sammlungstätigkeiten. Als Produkt angemeldet (produziert wurde) im Jahr 2004: 3.195,13 t, 2015: 10.408,85 t und 2006: 8.741,78 t. Im Jahr 2007 wird keine Produktion ausgewiesen.

Als Lagerbestand (Unbehandelt weiter) wird zum Jahresende 2003: 4.311,27 t, 2004: 4.409,90 t, 2005: 4.409,90 t und 2006: 4.781,95 t ausgewiesen. Im Jahr 2007 ist weder ein Lageranfangs- noch –endbestand angeführt.

*Als Output ist im Jahr 2007 unter anderem eine Menge von 500 t an die ***GmbH1*** ausgewiesen.*

○ *Zur ***GmbH1***:*

*Im Jahr 2005 betrug der Input (aus eigenen Sammlungstätigkeiten) 12.310,28 t, wovon 10.408,85 t (Output) an das Einzelunternehmen der ***Bf***, der verbleibende Rest an andere Unternehmen abgegeben wurden.*

*Im Jahr 2006 betrug der Input (aus eigenen Sammlungstätigkeiten) 9.114,73 t, welcher gesamt (Output) an das Einzelunternehmen der ***Bf*** abgegeben wurde. Weitere Jahresabfallbilanzen wurden nicht vorgelegt, ein Lagerbestand nicht ausgewiesen.*

*Der hier wiedergegebene Inhalt der Jahresabfallbilanzen wurde der Einschreiterin mit Parteiengehör vom 25. März 2013, Zahl: ***600000/00000/22/2020***, zur Kenntnis gebracht.*

● ****GmbH3***:*

*Von der Vermieterin des Geländes der Anlage in ***T***, ***Adr-T*** wurde zu einem diesbezüglichen Auskunftersuchen des Zollamtes Salzburg vom 12.09.2012 u.a. angegeben, dass seit dem Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses zwischen der ***GmbH3*** und dem Einzelunternehmen der ***Bf*** bzw. ab Übergabe des Geländes (Anm.: dem 02.04.2008) keinerlei fremde oder eigene Ablagerungen von Abfällen vorgenommen worden wären, und dass auf Grund von vorgenommenen Absicherungen (Aufschüttung eines Schutzwalles, Anbringung eines Gittertores) Veränderungen der lagernden Bestände durch Unbefugte faktisch unmöglich gewesen wären.*

Die Entnahme von Probematerialien im Zeitraum vom 10.04.2012 – 24.04.2012 im Ausmaß von 326,48 t habe ergeben, dass keine artfremden Kunststoffqualitäten gefunden wurden und die Materialien zum überwiegenden Teil für die Herstellung als Ersatzbrennstoff geeignet wären.

Beprobungen hätten ergeben, dass der Großteil der lagernden Materialien von der chemischen Zusammensetzung her als Ersatzbrennstoff eingesetzt werden könne. Voraussetzung dazu wäre jedoch die Sortierung vor Ort nach bestimmten Qualitätskriterien (z.B. Chlorgehalt) und die anschließende technische Aufbereitung, insbesondere die Windsichtung und Zerkleinerung in einer Aufbereitungsanlage auf

max. 80 mm Korngröße.

Es wäre davon auszugehen, dass nahezu die gesamte lagernde Menge in einer Aufbereitungsanlage zerkleinert werden müsse.

*Wenn nun von der Einschreiterin in Beantwortung des Parteiengehörs des Zollamtes Salzburg vom 25. März 2013 die Auskunft der ***GmbH3***, dass keinerlei fremde oder eigene Ablagerungen von Abfällen vorgenommen worden wären als „nicht den Tatsachen entsprechend“ bezeichnet wird, so ist dem vorab zu entgegnen, dass zu dieser bloßen Behauptung keinerlei Nachweise beigebracht wurden.*

*Die von der ***GmbH3*** angeführten vorgenommenen Absicherungen des Grundstückes lassen jedenfalls – mag die Umzäunung nun abschließend sein oder auch nicht – den Schluss zu, dass weitere Ablagerungen von Abfällen im Zeitraum zwischen der Übergabe des Geländes durch die Einschreiterin am 02.04.2008 an die ***GmbH3*** und der der Schätzung der Bemessungsgrundlagen durch das Zollamt Salzburg zu Grunde liegenden Mengenfeststellung am 26. November 2009 ohne Wissen der ***GmbH3*** in hier relevantem Ausmaß (es geht wohl nicht um eine weggeworfene Plastikflasche, sondern um eine LKW-weise Ablagerung von Abfällen im Ausmaß von mehreren Tonnen) wohl kaum denkbar wäre. Im Hinblick auf die (fotodokumentierte) Mengenfeststellung erübrigt sich ein Ortsaugenschein. Auch ist mit dem Hinweis auf die Probenentnahme nichts zu gewinnen: Die Probenentnahme durch die ***GmbH3*** im Ausmaß von 326,48 t erfolgte zum einen im Zeitraum von 10.04.2012 – 24.04.2012, also zeitlich nach der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und ist somit ohne jede Auswirkung auf die Beitragsschuld, zum anderen wurde ***Bf*** – entgegen dem Vorbringen davon nichts gewusst zu haben – bereits mit Schreiben der ***GmbH3*** vom 23. August 2011 von der Absicht, Proben zu entnehmen, in Kenntnis gesetzt.*

- *Ermittlungen zu den Mengenbewegungen an Hand der bei der ***GmbH1*** bzw. bei deren Masseverwalter aufliegenden Unterlagen:*

*Von der Betriebsprüfung des Zollamtes Salzburg wurden die noch beim ehemaligen Masseverwalter der ***GmbH1*** aufliegenden Unterlagen dahingehend einer Prüfung unterzogen, ob diese allenfalls eine taugliche Grundlage für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für den Altlastenbeitrag darstellen würden. Dabei wurde Folgendes festgestellt:*

„Eine zuverlässige, lückenlose, rechnerische Mengenermittlung war an Hand der vorliegenden Unterlagen nicht möglich. Auf Grund der unvollständigen Unterlagen und der aufgezeigten Unstimmigkeiten, sind die vorliegenden Unterlagen auch keine geeignete Grundlage für eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen im Sinne des §184 BAO (Bundesabgabenordnung).“

Da die Berufungsvorentscheidung die Festsetzung des Altlastenbeitrages für das

2. Quartal 2009 (den Zeitraum nach Kündigung der Managementvereinbarung, der ausschließlich die von der Einschreiterin selbst hereingenommenen Abfallmengen betrifft, siehe dazu die nachstehenden Ausführungen) zum Gegenstand hat, wird dem in Beantwortung des Parteiengehörs vom 25.03.2013 gestellten Antrag auf Anforderung weiterer Unterlagen von der ***GmbH2*** und den ehemaligen Geschäftsführern der ***GmbH1*** ***TF*** und ***HS*** nicht gefolgt. Weil dies hier unerheblich ist. Auch erübrigt sich die Einvernahme der Zeugen ***TF*** und ***HS***, die als Beweis dafür namhaft gemacht wurden, dass die vorgenannten Geschäftsunterlagen weder der Einschreiterin noch ihrem Ehemann ***P*** zugänglich waren und diese auch keine Möglichkeit gehabt hätten, die Unterlagen zu beschaffen.

- Ermittlungen, in welchem Umfang Materialien nach Aufkündigung der Managementvereinbarung (Anm.: dem 14.09.2007) durch das Einzelunternehmen der ***Bf***, vertreten durch Loimer Scharzenberger-Preis mit Eingabe vom 22.11.2012 Unterlagen (Rechnungen, Lieferscheine, Wiegescheine, CMR-Frachtbriefe) vorgelegt, die für den Zeitraum von 14.09.2007 bis 02.04.2008 die Aufnahme von 708,72 t und die Abgabe von 720,2 t wiederverwertbaren Reststoffen belegen sollten. Am 14.09.2007 (an diesem Tag wäre es u.U. fraglich, wem die Aufnahmen/Abgaben tatsächlich zuzurechnen wären) erfolgten dabei keine Aufnahmen/Abgaben. Zu den im Parteiengehör vom 25. März 2013 angeführten drei Lieferscheinen, die eine zusätzliche Aufnahme von insgesamt 65,28 t belegen sollten ist zu bemerken, dass diese Annahme durch von der Einschreiterin vorgelegte Unterlagen widerlegt wurde. Aus dem Umstand, dass im fraglichen Zeitraum mehr abgegeben als angenommen wurde kann jedoch nicht der Schluss gezogen werden, dass eine beitragspflichtige Tätigkeit hier nicht vorliegt, da nicht ersichtlich ist, welche Materialien (ob bereits lagernde oder aber im fraglichen Zeitraum aufgenommene), weggebracht wurden.

Etwaige Mängel des bisherigen Verfahrens, welche von der Einschreiterin in der Berufung insbesondere mit den Punkten 2.3., 2.4., 2.5., 2.7. und 2.8. geltend gemacht wurden, sind durch die ergänzenden Ermittlungen im Berufungsverfahren als saniert zu betrachten (VwGH 20.9.1978, 198/76, 1736, 173/78).

Vom Vorbringen in der Berufung ist auszuführen:

Zum Beitragsschuldner iSd § 4 Z 1 AISAG (insbesondere Pkt. 1.1. der Berufung):

Ergänzend zu und ab dem Zeitpunkt der Beendigung der Managementvereinbarung zum 14.09.2007 auch abweichend von den Ausführungen in der Begründung des angefochtenen Bescheides zum Beitragsschuldner (§ 4 Z 1 AISAG), welche sich (ausschließlich) mit der zentralen Rolle des ***P*** im Einzelunternehmen seiner Ehefrau ***Bf*** bzw. in der ***GmbH1*** auseinandersetzen und als Konsequenz daraus – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21

BAO) – letzten Endes zum Ergebnis führten, dass beide der genannten Unternehmen als Anlageninhaber zur gesamtschuldnerischen Entrichtung des Altlastenbeitrages herangezogen wurden, wird festgestellt:

Gemäß § 4 Z 1 ALSAG ist der Inhaber einer im Bundesgebiet gelegenen Anlage, in der eine Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a ALSAG (Hier: das mehr als einjährige Lagern von Abfällen zur Beseitigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 1. lit. b) 1. Alternative ALSAG) vorgenommen wird, Beitragsschuldner.

Das ALSAG enthält – wie auch das Abfallwirtschaftsgesetz 2002 – keine Definition des Begriffes der „Anlage“. Zu dessen Verständnis ist daher die allgemeine anlagenrechtliche Judikatur heranzuziehen. Nach dieser ist unter „Anlage“ alles zu verstehen, was durch die Hand des Menschen angelegt, also gebaut, errichtet oder vorgekehrt wird.

Unter „Anlage“ im Sinne dieser Ausführungen und bei Berücksichtigung des vorstehend dargestellten Sachverhaltes ist im vorliegenden Fall demnach das Betriebsgelände des Einzelunternehmens der ***Bf*** in ***T***, ***Adr-T*** zu verstehen.

Die Rechtsfigur der Innehabung (des Inhabers) entstammt dem Zivilrecht, weshalb von jenem Bedeutungsinhalt auszugehen ist, den die Privatrechtsordnung geprägt hat.

Demnach ist „Inhaber“, wer eine Sache in seiner Gewahrsame hat (§ 309 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches, ABGB), im Wesentlichen der, der die Möglichkeit der Bestimmung des in der Betriebsanlage ausgeübten faktischen Geschehens hat (unmittelbare Innehabung). Zum Unterschied vom Besitzer bedarf der Inhaber des so genannten Eigentümerwillens nicht. (VwGH 21.11.2001, 2000/04/0197).

Im Hinblick auf die vorstehende Definition des Begriffes des „Anlageninhabers“ gilt unter Berücksichtigung des dargestellten Sachverhaltes Folgendes:

- Für den Zeitraum 11.01.2001 bis 16.01.2004:

Der mit Bescheid der ***BH*** ***Zahl*** am 11.01.2001 dem Einzelunternehmen der ***Bf*** erteilten Bewilligung für die Errichtung einer Betriebsanlage für die Lagerung und Aufbereitung von Kunststoffmaterialien ist zu entnehmen, dass die Verarbeitung von Folien und Weichkunststoffen zu Folienschnitzeln, die Verarbeitung von Folien zu Agglomerat und die Verarbeitung von Hartkunststoffen zu Mahlgut vorgenommen werden sollte.

Der Jahresabfallbilanz des Einzelunternehmens der ***Bf*** des Jahres 2004 (des letzten vollständigen Jahres vor Abschluss der Managementvereinbarung) nach wurde ein Jahres-Anfangsbestand von 1.832,13 t, ein Input von 3.708,97 t und ein Output von 1.229,83 t gemeldet. Der Lagerbestand, der auch in der Jahresabfallbilanz des Jahres 2004 als Jahres-Anfangsbestand ausgewiesen wird, betrug demnach 4.311,27 t.

Dass im angeführten Zeitraum das Einzelunternehmen der ***Bf*** als Anlageninhaber anzusehen ist und die Anlage auch entsprechend betrieben hat, ergibt sich somit zweifelsfrei aus dem vorliegenden Sachverhalt.

- Für den Zeitraum von 17.01.2004 bis 14.09.2007:

*Am eigentlichen Unternehmensziel des Einzelunternehmens der ***Bf*** – der Aufbereitung von Kunststoffabfällen (zu Ersatzbrennstoffen) hat sich bezogen auf diesen Zeitraum nichts geändert. Mit Abschluss der Managementvereinbarung zum 17.01.2004 zwischen dem Einzelunternehmen der ***Bf*** und der ***GmbH1*** ist jedoch zu prüfen, welches der beiden Unternehmen als Anlageninhaber anzusehen ist.*

*Wie bereits im Sachverhalt ausgeführt, stellte das Einzelunternehmen der ***Bf*** im Rahmen der Managementvereinbarung zum Zwecke der Geschäftsbesorgung in den Bereichen Geschäftsführung, Betriebsleitung und Sekretariat der ***GmbH1*** Personal, Betriebsstätten und Büroausstattung dauerhaft zur Verfügung. Wie ebenfalls bereits dargestellt, wurden bereits am 15.12.2003 Maschinen und Anlagen des Einzelunternehmens der ***Bf*** verkauft, dieser aber letzten Endes wieder zum Betrieb überlassen (vermietet).*

*In einem Rundschreiben, das von der ***GmbH1*** zur Erläuterung der geänderten Situation an Geschäftspartner (offenbar an ursprüngliche Geschäftspartner des Einzelunternehmens der ***Bf***) versandt wurde, heißt es:*

*„Wir möchten Ihnen mitteilen, dass wir unsere Firmenstruktur geändert haben. Die Produktion unseres Brennstoffes erfolgt weiterhin in der ***GmbH1a***, ***T***, ***Adr-T*** (Anm.: dem Einzelunternehmen der ***Bf***). Die operativen Geschäfte werden jedoch über die neue Firma ***GmbH1***, ***Adr-GmbH1*** (Anm. ***GmbH1***) abgewickelt. Fakturen laufen in Zukunft nur mehr noch über die Firma ***GmbH1***. Ansprechpartner sind in Zukunft im Sekretariat Frau ***JJ*** und für die Geschäftsführung Herr ***P***. Weitere Geschäftsführer der Firma ***GmbH1*** sind Herr ***TF*** und Herr ***HS***.“*

*Das Einzelunternehmen der ***Bf*** ist aus folgenden Gründen während des genannten Zeitraumes als Anlageninhaber (Beitragsschuldner iSd § 4 Z 1 AISAG) anzusehen:*

- *Die Mietverträge betreffend das Betriebsgelände lauteten unverändert auf das Einzelunternehmen der ***Bf***.*
- *Das Kunststoffmaterial wurde – ohne hier näher auf Eigentümerverhältnisse einzugehen – zwar von der ***GmbH1*** auf dem Betriebsgelände angenommen und (dies offenbar im Einvernehmen mit dem Einzelunternehmen der ***Bf***, ansonsten wäre dies wohl kaum über einen längeren Zeitraum möglich gewesen) auf dem Betriebsgelände des Einzelunternehmens der ***Bf*** gelagert.*

*Dass sich die Managementvereinbarung auch auf die Nutzung der Lagerflächen bezog und diese demnach der ***GmbH1*** zuzurechnen wäre, kann daraus jedoch nicht abgeleitet werden. (siehe dazu auch die diesbezüglichen Ausführungen im Beschluss des ***LG*** vom 14. März 2012, ***AZahl***, worin festgestellt wird, dass sich die Managementvereinbarung nicht auf die*

*Nutzung der Lagerflächen durch die ***GmbH1*** bezogen hat).*

*Überdies wäre eine Überlassung der Lagerflächen an die ***GmbH1*** alleine schon mit den Mietverträgen (Verbot der Untervermietung, siehe Sachverhalt) unvereinbar gewesen.*

- *Die Betriebsbewilligung der ***BH*** vom 11.01.2000, lautete unverändert auf das Einzelunternehmen der ***Bf***. Selbst wenn die sogenannte „dingliche Wirkung“ einer Betriebsanlagengenehmigung, welche bewirkt, dass von der einmal erteilten Genehmigung jeder neue Inhaber Gebrauch machen kann, er also keiner neuerlichen Anlagengenehmigung bedarf (VwGH 21.11.2001, 2000/04/0197) berücksichtigt wird, so wäre ein allfälliger Wechsel des Inhabers der Anlage im Sinne des § 64 Abs. 2 Abfallwirtschaftsgesetz 2002 (AWG) vom nunmehrigen Inhaber mit Gegenzeichnung des vormaligen Inhabers zu melden gewesen. Eine derartige Meldung ist nicht erfolgt.*

*Aus der Managementvereinbarung ist ein Wechsel des Inhabers der Anlage ebenfalls nicht ableitbar, da sich diese nicht auf die faktische Verarbeitung der Abfälle in der Anlage selbst bezog. Vielmehr lag die Verarbeitung nach wie vor im Bereich des Einzelunternehmens der ***Bf***, was sich bereits aus dem Sachverhalt - siehe Maschinennutzung und Jahresabfallbilanzen - ergibt, aber auch aus dem Rundschreiben der ***GmbH1*** ersichtlich ist.*

*Selbst der Einschreiter räumt ein, dass die Verarbeitung der Abfälle durch das Einzelunternehmen der ***Bf*** erfolgte. So wird in der Stellungnahme vom 03.05.2010 von ihm dazu ausgeführt: „...dass die ***GmbH1*** die dort angeführten nicht gefährlichen Abfälle hereingenommen hatte und dass diese Materialien auf Grund der Managementvereinbarung auf Rechnung und im Auftrag der ***GmbH1*** verarbeitet wurden. Aus dieser faktischen Verarbeitung für sich genommen kann noch kein Besitzwille an den verarbeiteten und/oder hereingenommenen Materialien angenommen werden, sondern handelt es sich nach der wirtschaftlichen Betrachtung lediglich um Dienstleistungen im Innenverhältnis zwischen der ***GmbH1*** und dem Einzelunternehmen ***Bf***. "*

- *Die Gewerbescheine der ***Bf*** für das Gewerbe Abfallsammler und -entsorger waren während des gesamten Zeitraumes aufrecht.*

*Wie aus den vorstehenden Ausführungen ersichtlich, erfolgte sowohl die Produktion (Verarbeitung der Abfälle) durch das Einzelunternehmen der ***Bf***, als auch die Lagerung auf dem Betriebsgelände des Einzelunternehmens der ***Bf***. Ebenso lauteten die gewerbebehördlichen Bewilligungen nach wie vor auf diese.*

*Wie im vorangeführten Rundschreiben der ***GmbH1*** treffend dargestellt, erfolgte somit lediglich die Auslagerung operativer Tätigkeiten (Abfallsammlung, An- und Verkauf) an die (zu diesem Zwecke neu gegründete?) ***GmbH1***.*

*Alleine der Umstand, dass das Einzelunternehmen der ***Bf*** nunmehr Abfälle, die - mit Ausnahme der von diesem selbst gesammelten Abfälle im Jahr 2007 (siehe Jahresabfallbilanzen) nicht in ihrem wirtschaftlichen Eigentum standen verarbeitete ändert im Hinblick auf den vorstehend dargestellten Sachverhalt nichts daran, dass ein Betriebswille des Einzelunternehmens der ***Bf*** (dieses verfügte über die gewerbebehördlichen Bewilligungen und diesem ist die faktische Verarbeitung zuzuordnen), aber auch die Möglichkeit der Bestimmung des in der Betriebsanlage ausgeübten faktischen Geschehens (es konnte wohl kaum zu der von der ***GmbH1*** veranlassten Lagerung der Kunststoffabfälle ohne Billigung von Seiten der Mieterin des Betriebsgeländes kommen) vorgelegen ist.*

*Wenn auch - wie dargestellt - die Produktion durch das Einzelunternehmen der ***Bf*** erfolgte, so ist aber auch die ***GmbH1*** aus folgenden Gründen als Anlageninhaber (Beitragsschuldner iSd § 4 Z 1 AIsaG), also als derjenige, der die Möglichkeit der Bestimmung des in der Betriebsanlage ausgeübten faktischen Geschehens hatte, heranzuziehen.*

- *Gegenstand des (offenbar speziell für die Zusammenarbeit mit dem Einzelunternehmen der ***Bf*** gegründeten) Unternehmens ***GmbH1*** ist unter anderem die Aufbereitung und Produktion von Produkten, deren Rohstoffe Abfälle sind, bzw. das Sammeln, Entsorgen, Verwerten und Aufbereiten von Abfällen.*
- *Vom alleinigen Gesellschafter der ***GmbH1*** wurden die Maschinen und Betriebsanlagen und das Markt- und Betriebs-KnowHow des Einzelunternehmens der ***Bf*** sowie eine weitere Maschine angekauft, und an der Betriebsstätte in ***Adr-T***, ***T*** dem Einzelunternehmen der ***Bf***, welches über die entsprechenden gewerbebehördlichen Bewilligungen verfügte, zur Produktion überlassen.*
- *Mit Abschluss der Managementvereinbarung wurden die bisherigen Aufgaben des Einzelunternehmens der ***Bf*** in den Bereichen Geschäftsführung, Betriebsleitung und Sekretariat (nicht jedoch Produktion) übernommen.*
- *Zu diesem Zwecke wurden von der ***GmbH1*** zum 01.04.2004 bisherige Mitarbeiter des Einzelunternehmens der ***Bf*** angemeldet, und neben weiteren von der ***GmbH1*** eingestellten Mitarbeitern am Standort ***Adr-T***, ***T*** beschäftigt.*
- *Zum 07.04.2005 wurde dem Amt der Salzburger Landesregierung die Ausübung der Tätigkeit der Sammlung nicht gefährlicher Abfälle angezeigt.*
- *Die für die Jahre 2005 und 2006 von der ***GmbH1*** erstellten Jahresabfallbilanzen weisen aus der Sammlungstätigkeit einen Input von 12.310,28 t (Bilanz 2005) bzw. von 9.114,73 t (Bilanz 2006) aus.*

- *Der (im Eigentum der ***GmbH1*** stehende) Kunststoffabfall wurde von dieser am Firmengelände des Einzelunternehmens der ***Bf*** in ***Adr-T***, ***T***, angenommen und verworfen. Die Übernahme des Materials wurde auf den Frachtbriefen unter Anbringung des Firmenstempels „***GmbH1***, Produktion in: ***Adr-T***, ***T***“, bestätigt. Sogar ist die ***GmbH1*** diejenige, der die Ablagerung der Kunststoffabfälle am Firmengelände zuzurechnen ist.*

*Wenn auch Produktion und Betriebsbewilligung in den Händen des Einzelunternehmens der ***Bf*** lag, so hatte aber auch die ***GmbH1*** auf Grund ihrer operativen Aufgaben (An- und Verkauf), ihrer eigenen Sammlungstätigkeit und der Ablagerung der gesammelten Kunststoffabfälle am Betriebsgelände die Möglichkeit der Bestimmung des in der Betriebsanlage ausgeübten faktischen Geschehens.*

So entspricht zwar - jedes der beiden Unternehmen für sich - der herangezogenen Definition des Anlageninhabers; ein wirtschaftliches und rechtskonformes Betreiben der Anlage war jedoch ausschließlich im Zusammenwirken beider Unternehmen überhaupt möglich.

Dem entsprechend wurden auch beide Unternehmen vom Zollamt Salzburg als Beitragsschuldner iSd § 4 Z 1 AISaG gesamtschuldnerisch zur Entrichtung des Altlastenbeitrages herangezogen.

*Dass der ***GmbH2***, die Maschinen und Betriebsanlagen vom Einzelunternehmen der ***Bf*** erwarb und dieser in weiterer Folge zur Nutzung überließ, die Möglichkeit der Bestimmung des in der Betriebsanlage ausgeübten faktischen Geschehens bzw. eine maßgebliche Einflussnahme auf das direkte operative Geschehen vor Ort zukam, lässt sich nicht feststellen.*

*Dem vorliegenden Sachverhalt nach trifft dies vielmehr auf die ***GmbH1*** zu, deren alleinige Gesellschafterin die ***GmbH2*** war, und die den vorstehenden Ausführungen nach für den Zeitraum von 17.01.2004 bis 14.09.2007 als Anlageninhaberin (Beitragsschuldner iSd § 4 Z 1 AISaG) zu betrachten ist.*

- *Für den Zeitraum von 15.09.2007 bis 02.04.2008:
Mit Kündigung der Managementvereinbarung, der damit einhergehenden Abberufung des ***P*** als Geschäftsführer der ***GmbH1*** mit sofortiger Wirkung und den vom Einzelunternehmen der ***Bf*** gegenüber der ***GmbH1*** ausgesprochenen Verboten (Räumungsauftrag, Betretungsverbot und Verbot der Nutzung der Firmenadresse) war der ***GmbH1*** ab dem 14.09.2007 die Möglichkeit der Bestimmung des in der Betriebsanlage ausgeübten faktischen Geschehens jedenfalls genommen.*

*Abweichend vom angefochtenen Bescheid ist die ***GmbH1*** für jene Mengen an Abfall, die dem Zeitraum nach Kündigung der Managementvereinbarung bis zur Räumung des Betriebsgeländes zuzuordnen sind, demnach nicht Beitragsschuldner iSd § 4 Abs. 1 AIsaG. Alleinigere Beitragsschuldner für diesen Zeitraum ist das Einzelunternehmen der ***Bf*** als Anlagenbetreiber bzw. nach Einstellung des Betriebes (Meldung der Betriebsstillegung, Ruhendstellung der Gewerbeberechtigung, Verbot der Anlagennutzung, siehe Sachverhalt) ***Bf*** als diejenige, welche die Sachherrschaft hatte.*

*Ein Gesamtschuldverhältnis mit der ***GmbH1***, wie in Hinweis 2 des angefochtenen Bescheides angeführt, besteht hier nicht mehr.*

*Beitragsschuldner iSd § 4 Abs. 1 Z 1 AIsaG ist im Zeitraum von 17.01.2004 bis 14.09.2007 somit das Einzelunternehmen der ***Bf*** und die ***GmbH1*** (Gesamtschuldverhältnis), ab 15.09.2007 bis 02.04.2008 das Einzelunternehmen der ***Bf*** bzw. ***Bf***.*

Bei der Bestimmung der Beitragsschuldner ist grundsätzlich der Reihenfolge des § 4 AIsaG zu folgen (ErlRV 72 und zu 72 BlgNR 20 GP). Feststellungen zu (allfälligen) weiteren Beitragsschuldner - wie etwa zur Haftung der Liegenschaftseigentümerin iSd § 4 Z 3 AIsaG (Pkt. 2.12 der Berufung) - erübrigen sich daher.

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen im Wege der Schätzung:

Gemäß § 5 AIsaG ist Bemessungsgrundlage für den Altlastenbeitrag die Masse des Abfalls entsprechend dem Rohgewicht. Als Rohgewicht gilt das Gewicht des Abfalls mit seinen Verpackungen. Bemessungsgrundlage für beitragspflichtige Tätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 AIsaG (dem Ablagern von Abfällen oberhalb oder unterhalb der Erde) ist die Masse des abgelagerten Abfalls; die Höhe des Beitrages richtet sich nach den Bestimmungen des § 6 AIsaG.

Gemäß § 8 AIsaG hat der Beitragsschuldner fortlaufend Aufzeichnungen zu führen, aus denen die Bemessungsgrundlage, getrennt nach den Beitragssätzen gemäß § 6 Abs. 1 bis 4b, sowie Umfang und Zeitpunkt des Entstehens der Beitragsschuld zu ersehen sind. Die Aufzeichnungen und Belege, die für die Beitragserhebung von Bedeutung sind, wie insbesondere die Wiegebelege (§ 20 Abs. 1 AIsaG), müssen sieben Jahre aufbewahrt werden.

Gemäß § 9 Abs. 2 AIsaG hat der Beitragsschuldner spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr (Anmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung bei dem für die Einhebung zuständigen Zollamt einzureichen, in der er den für den Anmeldungszeitraum zu entrichtenden Beitrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung.

*Altlastenbeitragsanmeldungen iSd § 9 Abs. 2 AIsaG wurden weder von dem Einzelunternehmen der ***Bf***, noch von der ***GmbH1*** abgegeben.*

Zur Erfüllung der in den §§ 8, 9 Abs. 2 und 20 Abs. 1 AIsaG normierten Aufzeichnungspflichten durch die genannten Unternehmen ist Folgendes festzustellen:

*Zum Einzelunternehmen der ***Bf***:*

*Von der Betriebsprüfung Zoll des Zollamtes Salzburg wurde in der Niederschrift vom 20.04.2010, Zahl: ***600000/00000/2008*** zu den Abfallablagerungen Folgendes festgestellt:*

*„Für diese Abfälle wurden beim Zollamt Salzburg weder eine Altlastenbeitragsanmeldung abgegeben noch wurde der Altlastenbeitrag entrichtet. Des Weiteren wurden bisher keine fortlaufenden Aufzeichnungen und Belege, die für die Beitragserhebung von Bedeutung sind (wie Wiegescheine, Lieferscheine, Transportpapiere) und aus denen die Bemessungsgrundlage, getrennt nach den Beitragssätzen, sowie Umfang (genaue Mengenangaben) und Zeitpunkt des Entstehens der Beitragsschuld zu ersehen sind, vorgelegt. Es wurden keine geeigneten Unterlagen vorgelegt, die nachweislich die tatsächlichen Bewegungen, mittels Aufzeichnungen bei denen der Eingang dem Ausgang der Materialien sowie deren Behandlung zugeordnet werden können, belegen. Auch die beim Land Salzburg abgegebenen Abfallbilanzen der Kalenderjahre 2005 bis 2007 dokumentieren weder lückenlos nachvollziehbar noch mit entsprechenden der Buchhaltung zuordenbaren Belegen die tatsächlich abgelagerten Mengen und Abfallarten, wie sie auf dem Betriebsgelände in ***T*** vorherrschen.“*

*Im weiteren Verfahren wird von ***Bf*** der Standpunkt vertreten, dass sämtliche Unterlagen betreffend Materialbewegungen nicht beim Einzelunternehmen der ***Bf***, sondern bei der ***GmbH1***, die sie auch als alleinige Anlageninhaberin, Abgabenschuldnerin und dem entsprechend zu Aufzeichnungen verpflichtete zu erkennen glaubt, aufliegen müssten (Pkt. 1.3. und 1.4. der Berufung).*

Lediglich für den Zeitraum ab Beendigung der Managementvereinbarung (dem 14.09.2007) bis 02.04.2008 (dem Zeitpunkt der Erstellung des Protokolls über die Räumung des Betriebsgeländes) wurden im Berufungsverfahren Unterlagen beigebracht, die die Aufnahme von 708,72 t und die Abgabe von 720,2 t wiederverwertbarer Reststoffe belegen.

*Zur ***GmbH1***:*

Feststellungen, ob bei dieser entsprechende Aufzeichnungen geführt wurden, sind in dem vor der Abgabenerhebung durchgeführten Ermittlungsverfahren unterblieben. Dieser etwaige Verfahrensmangel wurde nunmehr im Berufungsverfahren behoben.

*Von der Betriebsprüfung Zoll bei der ***GmbH1*** (bzw. bei deren vormaligen Masseverwalter) durchgeführte Ermittlungen haben Folgendes erbracht:*

„Eine zuverlässige, lückenlose, rechnerische Mengenermittlung war an Hand der vorliegenden Unterlagen nicht möglich. Auf Grund der unvollständigen Unterlagen und der aufgezeigten Unstimmigkeiten, sind die vorliegenden Unterlagen auch keine geeignete Grundlage für eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen im Sinne des §184 BAO (Bundesabgabenordnung).“

*Zusammenfassend ist festzustellen, dass weder vom Einzelunternehmen der ***Bf***, noch von der ***GmbH1***, noch bei gemeinsamer Betrachtung sämtlicher von beiden Unternehmen vorliegenden Aufzeichnungen den in den §§§ 8, 9 Abs. 2, 20 Abs. 1 AISaG normierten Aufzeichnungsverpflichtungen entsprochen wurde.*

Ebenso stellen die von beiden Unternehmen abgegebenen Jahresabfallbilanzen kein taugliches Mittel für eine präzise und exakte Ermittlung oder Berechnung der Grundlagen für die Abgabenerhebung im vorliegenden Fall dar. Dies zum einen deshalb, da die Jahresabfallbilanzen selbst unvollständig sind (siehe Sachverhalt), zum anderen, da diese den Zeitraum von Jänner 2008 bis April 2008 nicht umfassen.

*Eine Ermittlung der Bemessungsgrundlagen auf Basis der dem AISaG nach verpflichtenden Aufzeichnungen bzw. eine exakte Berechnung an Hand sonstiger Unterlagen (Abfallbilanzen) kommt hier demnach nicht in Betracht. Dass eine exakte Verwiegung der am Betriebsgelände des Einzelunternehmens der ***Bf*** lagernden Abfallmengen im Ausmaß von ca. 8.000 t durch die Behörde hinsichtlich Aufwand und Kosten wohl die Grenzen des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes bei Weitem überschreiten würde, muss wohl nicht näher erläutert werden.*

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).

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (§ 184 Abs. 2 BAO). Zu schätzen ist 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 Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (§ 184 Abs. 3 BAO).

Die Schätzungsberechtigung der Behörde besteht also 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, BAO Kommentar, 3. Auflage Rz 6 zu § 184).

Da zum einen die Einreichung von Abgabenerklärungen unterlassen wurde, zum andern den Aufzeichnungsverpflichtungen des AISaG nicht entsprechend nachgekommen wurde, und auch die Ermittlung oder Berechnung der Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht möglich war, war die Abgabenbehörde erster Instanz - unbeschadet dessen ob nun bei den

Beitragsschuldnern die Ansicht bestand, keine Aufzeichnungen führen zu müssen – zur Schätzung im Sinne des § 184 BAO berechtigt.

Bei einer Schätzung 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 nahe kommen. 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, BAO-Kommentar, 3. Auflage Rz 3, 12 zu § 184).

*Im vorliegenden Fall erfolgte - nach der nach Ansicht der Behörde zweckmäßigsten Methode - die Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung durch Ermittlung der tatsächlich am Betriebsgelände des Einzelunternehmens der ***Bf*** in ***Adr-T***, ***T*** lagernden Abfallmengen.*

*Das detaillierte Ergebnis der Schätzung wurde sowohl dem Einzelunternehmen der ***Bf*** (im Rahmen der Niederschrift vom 20.04.2010) als auch der ***GmbH1*** (mit Parteiengehör vom 13.07.2010) vor Erlassung der Abgabenbescheide zur Kenntnis gebracht. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die diesbezüglichen Ausführungen verwiesen.*

Mit dem dazu vorgebrachten Einwand, es komme nicht darauf an, dass eine andere Behörde (damit ist offenbar das Amt der Salzburger Landesregierung, Abteilung Umweltschutz, Abfallwirtschaft und Umweltrecht gemeint) die Schätzung des Zollamtes als nachvollziehbar oder plausibel anerkenne, ist nichts zu gewinnen. Dies mag zwar nicht zwingend erforderlich sein, spricht aber - insbesondere wenn die herangezogene Behörde ohne jeden Zweifel über entsprechende Fachkenntnisse und Qualifikationen verfügt - wohl für die Qualität der Schätzung der Bemessungsgrundlagen durch das Zollamt.

Die von der Abgabenbehörde erster Instanz gewählte Methode der Schätzung ist demnach nachvollziehbar und schlüssig und erscheint grundsätzlich geeignet den tatsächlichen Bemessungsgrundlagen mit hoher Wahrscheinlichkeit möglichst nahe zu kommen.

*Den inhaltlichen Einwendungen des Einschreiters zur Schätzung bezüglich Materialbeschaffenheit (Pkt. 1.5. und 2.10. der Berufung) bzw. Verletzung von Verfahrensvorschriften (Pkt. 2.11 der Berufung) ist zu entgegnen, dass zum einen - auch ohne darauf hinzuweisen, dass dies allenfalls vom Einschreiter durch entsprechende Nachweise selbst zu belegen gewesen wäre - alleine schon auf Grund der Auskünfte der ***GmbH3*** (siehe Sachverhalt) zweifelsfrei ersichtlich ist, dass es sich bei den gelagerten Materialien nicht um Ersatzbrennstoffe (§ 3 Abs. 1 Z 3 AIsaG, § 6 Abs. 4a AIsaG, Beitragssatz: 7,00 Euro/Tonne) gehandelt hat, zum anderen, dass sich aus dem Recht auf Parteiengehör kein Anspruch der*

Partei auf persönliche Anwesenheit bei einer Beweisaufnahme ergibt (VwGH 16.6.1987, 87/05/0109).

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen im Wege der Schätzung, wie sie dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegt wurde, erfolgte im Sinne der vorstehenden Ausführungen zu Recht.

Im Hinblick auf die im Wege des Berufungsverfahrens von ***Bf*** vorgelegten Unterlagen den Zeitraum 15.09.2007 bis 02.04.2008 und die Ablagerung von 708,72 t betreffend war die bisherige Schätzung der Beitragsmenge mit 7.925 t zum Zeitpunkt 02.04.2008 jedoch wie folgt zu präzisieren:

Ablagerungen, vorgenommen bis 14.09.2007:	7.216 t
Ablagerungen, vorgenommen im Zeitraum 15.09.2007 - 02.04.2008 (der Beitragssatz bemisst sich gem. § 6 Abs. 1 AIsaG je angefangene Tonne)	709 t
Gesamtsumme:	7.925 t

Da die der ursprünglichen Schätzung (7.925 t) zu Grunde liegende Betriebsbesichtigung am 19.02.2009 erfolgte, sind jene Mengen (720,2 t), die den Angaben der ***Bf*** in der Stellungnahme vom 22.11.2012 im Zeitraum von 14.09.2007 bis 02.04.2008 (also bereits vor der Betriebsbesichtigung) abgegeben wurden, außer Acht zu lassen.

Zu Gegenstand, Entstehen und Festsetzung der Beitragsschuld:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1. lit. b AIsaG unterliegt dem Altlastenbeitrag das mehr als einjährige Lagern von Abfällen zur Beseitigung oder das mehr als dreijährige Lagern von Abfällen zur Verwertung. Der Tatbestand des mehr als einjährigen Lagerns von Abfällen zur Beseitigung oder der des mehr als dreijährigen Lagerns von Abfällen zur Verwertung ist dabei dann erfüllt, wenn die Lagerung diese Zeiträume übersteigt.

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

Bemessungsgrundlage ist die Masse des Abfalls entsprechend dem Rohgewicht (§ 5 AIsaG); die Höhe des Beitrages richtet sich nach dem in § 6 AIsaG enthaltenen Katalog der beitragspflichtigen Tätigkeiten.

Die Beitragsschuld entsteht gemäß § 7 Abs. 1 2. Alternative AIsaG mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde. Gemäß § 9 Abs. 2 und Abs. 3 AIsaG hat der Beitragsschuldner spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr (Anmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats den Altlastenbeitrag zu entrichten.

Im angefochtenen Bescheid ist das mehr als einjährige Lagern von Abfällen zur Beseitigung (§ 3 Abs. 1 Z 1 lit. b 1. Alternative AISaG) Gegenstand des Beitrags.

In der Berufung wird dazu nunmehr vorgebracht, dass es sich hier nicht um ein mehr als einjähriges Lagern von Abfällen zur Beseitigung, sondern vielmehr um das mehr als dreijährige Lagern von Abfällen zur Verwertung (§ 3 Abs. 1 Z 1 lit. b 2. Alternative AISaG) gehandelt habe (Pkt. 1.2. der Berufung); der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b 1. Alternative AISaG wäre demnach nicht gegeben.

*Es mag zutreffen, dass die Sammlung der Abfälle für die Aufbereitung als Ersatzbrennstoff und damit für die thermische Verwertung Ziel und Zweck des Einzelunternehmens der ***Bf*** und auch der ***GmbH1*** war.*

*Durch die Betriebsstilllegung am Standort ***Adr-T***, ***T*** zum 27.12.2007 und letzten Endes durch die Räumung des Betriebsgeländes zum 02.04.2008 wurden von ***Bf*** jedoch Handlungen gesetzt, die einer etwaigen Verwertungsabsicht entgegen stehen. Ebenso verhält es sich mit der ***GmbH1***, bei der die Kündigung der Managementvereinbarung zum 14.09.2007 bzw. das zum gleichen Zeitpunkt von ***P*** ausgesprochene Betretungsverbot des Firmengeländes eine Verwertung der Abfälle ausschließt.*

*Allenfalls wäre es der ***GmbH1*** bis Kündigung der Managementvereinbarung, bzw. dem Einzelunternehmen der ***Bf*** bis Stilllegung des Betriebes möglich gewesen, entsprechende Vorkehrungen (Vereinbarungen, Verträge) über die weitere Verwertung der Abfälle zu treffen.*

*Aus dem Umstand, dass erstmalig zum 10.04.2012 - also mehr als vier Jahre nach Räumung des Betriebsgeländes zum 02.04.2008 - von der ***GmbH3*** auf die Verwertung des Abfalles zielende Maßnahmen gesetzt wurden (siehe Sachverhalt, weitere Ermittlungen) lässt sich der Schluss ziehen, dass weder von der ***GmbH1*** noch von ***Bf*** entsprechende Vorkehrungen getroffen wurden, sodass die Lagerung der Abfälle ab 02.04.2008 jedenfalls nicht iSd § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b 2. Alternative AISaG zur Verwertung erfolgte.*

Der angefochtene Bescheid stellt demnach zu Recht den Tatbestand des mehr als einjährigen Lagerns von Abfällen zur Beseitigung, und nicht den des mehr als dreijährigen Lagerns von Abfällen zur Verwertung als Beitragsgegenstand fest.

Die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegte Bemessungsgrundlage (§ 5 AISaG) von 7.925 t und der Beitragssatz von € 87,00 je angefangene Tonne (§ 6 Abs. 1 Z 2 AISaG) beruhen auf der Schätzung der Bemessungsgrundlagen durch das Zollamt (siehe dazu die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung).

Im Hinblick auf die im Berufungsverfahren präzisierte Schätzung der Bemessungsgrundlage ist Entstehungszeitpunkt der Beitragsschuld (§ 7 Abs. 1 2. Alternative AISaG) für die bis 14.09.2007 gelagerten Mengen (7.216 t) - abweichend vom angefochtenen Bescheid – der 30.09.2008 (= die für das 3. Quartal 2008 entstandene Beitragsschuld).

Lediglich hinsichtlich der im Zeitraum von 15.09.2007 bis 02.04.2008 gelagerten Mengen an Abfall, die im Rahmen des Berufungsverfahrens mit 709 t ermittelt wurden, ist Entstehungszeitpunkt der Beitragsschuld der 30.06.2009 (= die iSd § 7 Abs. 1 AISaG für das 2. Quartal 2009 entstandene Beitragsschuld).

*Beitragsschuldner (siehe dazu die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung) ist demnach das Einzelunternehmen der ***Bf*** hinsichtlich der für das 3. Quartal 2008 und für das 2. Quartal 2009 entstandenen Beitragsschuld, die ***GmbH1*** hinsichtlich der für das 3. Quartal 2008 entstandenen Beitragsschuld.*

Der Spruch des angefochtenen Bescheides war dahingehend zu ergänzen, dass als Fälligkeitstag der für das 2. Quartal 2009 entstandenen Beitragsschuld 15. August 2009 angeführt wurde.

*Feststellungen dazu, wer wirtschaftlicher Eigentümer des bis 14.09.2007 gelagerten Abfalles ist, erübrigen sich. Dass ein Beitragsschuldner nach § 4 Z 1 AISaG - und als solche sind sowohl die ***GmbH1*** als auch das Einzelunternehmen der ***Bf*** anzusehen - wirtschaftlicher Eigentümer des gelagerten Abfalles sein muss, ist dieser Bestimmung nämlich nicht zu entnehmen. Dies gilt auch für jene Abfallmengen, die (allenfalls) bereits vor Abschluss der Managementvereinbarung vom Einzelunternehmen der ***Bf*** gelagert wurden, da zum Zeitpunkt des Entstehens der Beitragsschuld eben beide der genannten Unternehmen Beitragsschuldner waren.*

*Eine Beitragsschuld ist zu einem früheren Zeitpunkt (etwa für das 1. Quartal 2005 mit 31.03.2005 für jenes Material, dass beim Einzelunternehmen der ***Bf*** allenfalls bereits vor Abschluss der Managementvereinbarung zum 17.01.2004 vorhanden war) wegen des laufenden Betriebes (Zu- und Ablieferungen) nicht entstanden.*

*Die Klärung der Frage, wer nun tatsächlich wirtschaftlicher Eigentümer des Abfalles ist, ist für die Abgabenbehörde nicht von Bedeutung, sondern allenfalls zwischen dem Einzelunternehmen der ***Bf*** und der ***GmbH1*** auf dem Zivilrechtsweg herbeizuführen.*

Jedoch bewirkt der Umstand, dass die Beitragsschuld zum einen für 7.216 t zum 30.09.2008 (für das 3. Quartal 2008), zum anderen für 709 t zum 30.06.2009 (für das 2. Quartal 2009) entstanden ist, Folgendes:

Der mit Berufung angefochtene Bescheid setzt den Altlastenbeitrag für die Beitragsmenge von 7.925 t für das 2. Quartal 2009 erstmalig fest. Eine Selbstbemessung bzw. bescheidmäßige Festsetzung des Altlastenbeitrages für das 3. Quartal 2008 ist bis dato nicht erfolgt.

Eine Abänderungsbefugnis der Berufungsbehörde besteht nur innerhalb der „Sache“. „Sache“ ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der ersten Instanz gebildet hat (zB VwGH 20.11.1997, 96/15/0059).

„Sache“ des mit Berufung angefochtenen Bescheides ist demnach die Abgabenfestsetzung der Abgabe Altlastenbeitrag für den Anmeldezeitraum 2. Quartal 2009 für die Beitragsmenge von 7.925 t. Eine Abänderungsbefugnis der Berufungsbehörde besteht hier also nur insoweit,

als der Spruch des angefochtenen Bescheides auf die tatsächlich für das 2. Quartal 2009 zutreffende Beitragsmenge von 709 t abzuändern, und daraus folgend der Altlastenbeitrag und der Säumniszuschlag neu zu berechnen war.

Die erstmalige Festsetzung des Altlastenbeitrages für die im Anmeldezeitraum 3. Quartal 2008 angefallene Beitragsmenge von 7.216 t hatte hingegen im Rahmen des Berufungsverfahrens - da hier nicht zulässig - zu unterbleiben.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch des Bescheides ausgeführt zu entscheiden.“

Mit Schreiben vom 26. Juni 2013 hat die Bf als Rechtsbehelf der zweiten Stufe Beschwerde gegen die Berufungsvorentscheidung an den unabhängigen Finanzsenat erstattet und die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

Angefochtener Bescheid ist somit nicht mehr die Berufungsvorentscheidung vom 29. Mai 2013, sondern der Abgabenbescheid vom 13. September 2010.

Mit Beschluss vom 23. Dezember 2021 wurde vom ***BG*** unter ***Aktenzeichen*** ein Schuldenregulierungsverfahren gegen ***Bf*** eröffnet (Beginn der Wirkungen der Eröffnung: ***Datum***2021). Laut Zahlungsplanvorschlag erhalten die Konkursgläubiger 1,14 % ihrer Forderungen.

Laut Bekanntmachung vom 28. März 2022 ist der Zahlungsplan rechtskräftig bestätigt und das Schuldenregulierungsverfahren aufgehoben.

Mit Mitteilung vom 10. Februar 2023 sind die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgenommen worden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 3 Abs 1 Z 1 lit b AISAG unterliegt dem Altlastenbeitrag das mehr als einjährige Lagern von Abfällen zur Beseitigung oder das mehr als dreijährige Lagern von Abfällen zur Verwertung. Der Tatbestand des mehr als einjährigen Lagerns von Abfällen zur Beseitigung oder des mehr als dreijährigen Lagerns von Abfällen zur Verwertung ist dabei erfüllt, wenn die Lagerung diese Zeiträume übersteigt.

Gemäß § 4 Z 1 AISAG ist der Inhaber einer im Bundesgebiet gelegenen Anlage, in der eine Tätigkeit gemäß § 3 Abs 1 Z 1 bis 3a AISAG vorgenommen wird, Beitragsschuldner. Bemessungsgrundlage ist die Masse des Abfalls entsprechend dem Rohgewicht (§ 5 AISAG); die

Höhe des Beitrages richtet sich nach dem in § 6 AISAG enthaltenen Katalog der beitragspflichtigen Tätigkeiten. Die Beitragsschuld entsteht gemäß § 7 Abs 1 2. Alternative AISAG mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde. Gemäß § 9 Abs 2 und Abs 3 AISAG hat der Beitragsschuldner spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr (Anmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats den Altlastenbeitrag zu entrichten.

Gemäß § 4 Z 1 AISAG ist der Inhaber einer im Bundesgebiet gelegenen Anlage, in der eine Tätigkeit gemäß § 3 Abs 1 Z 1 bis 3a AISAG (hier: das mehr als einjährige Lagern von Abfällen zur Beseitigung gemäß § 3 Abs 1 Z 1. lit b) 1. Alternative AISAG) vorgenommen wird, Beitragsschuldner.

Das AISAG enthält - wie auch das Abfallwirtschaftsgesetz 2002 - keine Definition des Begriffs der "Anlage". Zu dessen Verständnis ist daher – wie schon ausgeführt - die allgemeine anlagenrechtliche Judikatur heranzuziehen. Nach dieser ist unter "Anlage" alles zu verstehen, was durch die Hand des Menschen angelegt, also gebaut, errichtet oder vorgekehrt wird. Gebäude und Kunststoffabfälle alleine entsprechen hier bereits dem Anlagenbegriff. Die Rechtsfigur der Innehabung (des Inhabers) entstammt dem Zivilrecht, weshalb von jenem Bedeutungsinhalt auszugehen ist, den die Privatrechtsordnung geprägt hat. Nach § 309 ABGB ist (Sach-)Inhaber, wer eine Sache in seiner Gewahrsame hat (VwGH 10.2.1998,97/04/0169). Als Inhaber einer Anlage gilt in erster Linie deren Betreiber und, sofern diese nicht betrieben wird, die Person, welche die Sachherrschaft (VfGH 3.12.2008, B 1702/07-B 340/07, B 427/08, B 428/08; 8.10. 2009, B 508/09; VwGH 13.12.2007, 2006/07/0084) bzw die Möglichkeit der Bestimmung des in der Betriebsanlage ausgeübten faktischen Geschehens hat (VwGH 21.11.2001, 2000/04/0197 ua); s dazu *Scheichl/Zauner*, AISAG (2010) § 4 Rn 7 ff. mwN.

Dass die Bf über die erforderliche Sachherrschaft verfügt und damit Inhaberin war, steht für das BFG außer Zweifel; dazu führt der VwGH hinsichtlich eines Beseitigungsauftrages aus, dass es darauf ankomme, ob die beschwerdeführende Partei in zurechenbarer Weise Abfälle entgegen dem AWG 2002 oder einer nach diesem Bundesgesetz erlassenen Verordnung gesammelt, gelagert, befördert, verbracht oder behandelt hat; VwGH 28.11.2013, 2010/07/0144. Für einen Behandlungsauftrag nach § 73 Abs 1 AWG 2002 sei damit Voraussetzung, dass eine abfallrechtswidrige Handlung in zurechenbarer Weise gesetzt wird (vgl das Erkenntnis vom 22. März 2012, 2010/07/0007, mwN). Und weiter: *"Die abfallrechtswidrigen Handlungen wurden von der beschwerdeführenden Partei in Sinne der zitierten hg. Judikatur in zurechenbarer Weise gesetzt. Dazu genügt es auf die wiedergegebenen, in einem mängelfreien Verfahren getroffenen Feststellungen im angefochtenen Bescheid der belangten Behörde zu verweisen. Die beschwerdeführende Partei gesteht eine solche Zurechenbarkeit in der Beschwerde sogar selbst ein, wenn sie dort wörtlich behauptet, dass "sie auf Grund der schon oftmals zitierten Managementvereinbarung gegen Entgelt bzw. Ersatz der tatsächlich angefallenen Kosten operative bzw. manipulative*

Tätigkeiten an den nicht gefährlichen Abfällen durchführt". Der von der beschwerdeführenden Partei in diesem Zusammenhang angeführte mangelnde Besitzwille an den nicht gefährlichen Abfällen ist überhaupt nicht verfahrensrelevant."

Damit ist die Frage, wer Beitragsschuldner ist, schon entschieden, weil die Ablagerung (und Nichtbeseitigung des Abfalls) der Bf als Inhaberin zuzurechnen ist. Sie war Verpflichtete aus dem Mietvertrag. Es ist überdies unbestritten, dass Abfall gelagert wurde; substantielle Einwendungen gegen die vorgenommene Schätzung wurde nicht vorgebracht, allerdings war die Aufteilung des gelagerten Abfalls auf die jeweiligen Zeiträume bzw die Menge zu den jeweiligen Beitragsentstehungszeitpunkten unter Berücksichtigung der von der Bf vorgelegten Unterlagen und der im Berufungsverfahren präzisierten Schätzung der Bemessungsgrundlage durch das Zollamt anzupassen. Diesbezüglich wird auf die zitierten Feststellungen und Ermittlungsergebnisse verwiesen, aus denen auch das BFG den Schluss zieht, dass lediglich hinsichtlich der im Zeitraum von 15. September 2007 bis 2. April 2008 gelagerten Mengen an Abfall, die von der Abgabenbehörde in nachvollziehbarer Weise mit 709 t ermittelt wurden, der 30. Juni 2009 Entstehungszeitpunkt der Beitragsschuld ist (was sich auch auf den Säumniszuschlag auswirkt). Der Spruch des angefochtenen Bescheides war daher entsprechend abzuändern.

Hinsichtlich der Vorschreibung des Altlastenbeitrages für das 3. Quartal 2009 liegt inzwischen eine rechtskräftige Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vor (BFG 17.02.2023, RV/6200044/2014).

Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision ist nicht zulässig, weil zur Rechtsfrage der Innehabung eine entsprechende Judikatur existiert, wie der Begründung zu entnehmen ist.

Salzburg, am 25. Mai 2023