

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Joachim Stock, Museumstraße 8 Tür 4, 6020 Innsbruck, über die Beschwerden vom 20.1.2020 gegen die Bescheide des Zollamtes Innsbruck vom 16. Dezember 2019 betreffend Altlastenbeitrag und Säumniszuschlag für die Kalenderjahre 2014, 2016 und 2017 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheiden vom 16.12.2019, wurden gem. § 201 Abs. 1 iVm. § 201 Abs. 2 Z 3 der Bundesabgabenordnung (BAO) der Gemeindegutsagrargemeinschaft AAA, ***Bf1-Adr*** vertreten durch den Substanzverwalter Herrn UE, der Altlastenbeitrag für das Ablagern von Abfällen gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c iVm. § 4 Z 3 des Altlastensanierungsgesetzes (ALSAG), BGBl. Nr. 299/1989 idF BGBl. I Nr. 103/2013 („Verfüllen von Geländeunebenheiten“) in nachstehenden Höhen festgesetzt:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage (Rohgewicht in Tonnen) gemäß § 5 ALSAG	Beitragssatz gemäß § 6 Abs. 4 Z 1 ALSAG je angefangene Tonne	Altlastenbeitrag	Säumniszuschlag 2%	Gesamt
2. Quartal 2014	483 to	€ 9,20	€ 4.443,60	€ 88,87	€ 4.532,47
2. Quartal 2016	279 to	€ 9,20	€ 2.566,80	€ 51,34	€ 2.618,14
2. Quartal 2017	470 to	€ 9,20	€ 4.324,00	€ 86,48	€ 4.410,48

In der Begründung des Bescheides vom 16.12.2019, GZ 800000xxxx/2019 führte die belangte Behörde aus:

„Mit Schreiben der Bezirkshauptmannschaft BBB vom 24.06.2019 wurde dem Zollamt Innsbruck die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung am 16.07.2019, mit dem Ersuchen um Teilnahme, übermittelt. Dabei wird ein Verfahren zur Herstellung des gesetzmäßigen Zustandes zum Betrieb einer Bodenaushubdeponie ohne abfallrechtlicher Genehmigung auf Gst. XXXX, von der Gemeindegutsagrargemeinschaft AAA verhandelt. Von der Bezirkshauptmannschaft BBB wurde festgestellt, dass zum Zeitpunkt der Ablagerung die erforderliche Bewilligung für das geschüttete Bodenaushubmaterial nicht vorlag. Mit Schreiben des Zollamtes Innsbruck vom 24.07.2019, GZ: 800000/xxxx2018, wurde die Gemeindegutsagrargemeinschaft AAA, vertreten durch deren Substanzverwalter Herrn UE, ersucht zu den getätigten Ablagerungen auf Gst. XXXX, eine schriftliche Stellungnahme abzugeben und Aufzeichnungen über die gelagerten Materialien vorzulegen.

Mit Stellungnahme vom 03.10.2019 durch den Substanzverwalter folgendes bekanntgegeben:
 „Ich bin seit 2016 als Substanzverwalter zuständig. Leider kann ich zu Ihren Anfragen keine Auskünfte geben, da es bezüglich der Ablagerungen von Bodenaushubmaterial keine Aufzeichnungen gibt. Mir wurde immer mitgeteilt, dass es sich um eine genehmigte Aushubdeponie handelt. Es steht fest, dass nur Material aus AAA abgelagert wurde und nur kontrolliert wurde, dass es sich nur um Bodenaushubmaterial handelt, wobei keine Vorerhebungen gemacht wurden. Um die Mengen zu erheben, sah ich keine andere Möglichkeit außer dies aus den Baubescheiden der einzelnen durchgeführten Bauvorhaben zu errechnen. Dies wurde vom Bauamt der Gemeinde CCC erhoben, wie in der beiliegenden Liste angeführt. Im Sommer 2018 wurde von den Bergbahnen DDDD ca. 2000 m³ an Material zur Wiederverwertung im Pistenbau abtransportiert. Es wurde in der gesamten Laufzeit dieser Deponie nie eine Deponiegebühr eingehoben und war nur ein Entgegenkommen der Agrargemeinschaft an die einzelnen Häuselbauer und Agrargemeinschaftsmitglieder.“

Das Zollamt führt des Weiteren aus, dass eine Aufstellung über die Bauvorhaben in AAA von 1995 bis 2019 übermittelt worden sei, wobei – laut diesen Aufzeichnungen – in den Jahren 2018 und 2019 keine Ablagerungen getätigt worden seien.

Für die von der Gemeindegutsagrargemeinschaft AAA veranlasste Ablagerung des Bodenaushubmaterials auf Gst. XXXX, im Ausmaß von 322 m³ im Jahr 2014, 40 m³ im Jahr 2015, 186 m³ im Jahr 2016 und 313 m³ im Jahr 2017 werde mit dem Umrechnungsfaktor 1 m³ = 1,5 to, der Altlastenbeitrag mit 9,20 Euro je Tonne festgesetzt und zur Zahlung vorgeschrieben.

Aufstellung für die Berechnung des Altlastenbeitrages für Aushubmaterial.

Jahr	Menge m ³	Menge to
2014	322	483
2015	40	60
2016	186	279
2017	313	470

Mit Vorhalt des Zollamtes Innsbruck vom 16.10.2019, GZ: 800000/xxxx2018, wurde der Gemeindegutsagrargemeinschaft AAA die zu erwartende Abgabenvorschreibung mitgeteilt und um Mitteilung ersucht, in welchen Monaten die Ablagerungen durchgeführt wurden. Mit Stellungnahme vom 29.11.2019 wurde durch den Vertreter (Substanzverwalter) bekannt gegeben, dass die aufgelisteten Mengen nicht eruiert werden können. Das Material, welches von der Gemeindegutsagrargemeinschaft AAA von Gst. GST, KG CCC, im 3. Quartal 2017 an die Bergbahnen DDDD weitergegeben wurde, sei nachträglich einer Überprüfung gem. BAWPL unterzogen worden und dabei wurde die Qualitätsklasse A 1 ermittelt. Der Prüfbericht N. xxxxx der Prüfstelle TIQU vom 26.11.2019 wurde beigelegt.

Dem Zollamt Innsbruck wurde von der Gemeindegutsagrargemeinschaft AAA für diese ALSAG-beitragspflichtige Tätigkeit (§ 3 Abs. 1 Z 1 lit. c ALSAG) keine Altlastenbeitragsanmeldung übermittelt.“

Zur Subsumierung /rechtlichen Würdigung wurde ausgeführt:

„Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c ALSAG idF BGBl. I Nr. 103/2013 unterliegt das Verfüllen von Geländeunebenheiten (u.a. das Verfüllen von Baugruben oder Künetten) oder das Vornehmen von Geländeanpassungen (u.a. die Errichtung von Dämmen oder Unterbauten von Straßen, Gleisanlagen oder Fundamenten) oder der Bergversatz mit Abfällen, dem Altlastenbeitrag. Die gegenständliche Ablagerung von 483 to Bodenaushub im 2. Quartal 2014 [...] ist als Vornahme von Geländeanpassungen zu qualifizieren, dies stellt grundsätzlich eine ALSAG-beitragspflichtige Tätigkeit iSd. § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c ALSAG dar.

Gemäß § 3 Abs. 1a Z 4 ALSAG idF BGBl. I Nr. 103/2013 sind von der Beitragspflicht ausgenommen Bodenaushubmaterial, sofern dieses zulässigerweise für eine Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c verwendet wird sowie gemäß Z 5 leg. cit. Erdaushub, der im Zusammenhang mit einer Baumaßnahme im unbedingt erforderlichen Ausmaß zulässigerweise für eine Tätigkeit gemäß Abs. 1 Z 1 lit. c verwendet wird.

Der Zeitpunkt, zu dem die Steuerschuld entsteht (s. § 7 ALSAG) ist auch für die Beurteilung der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung von Bedeutung. Nach hg. Judikatur liegt eine Unzulässigkeit dann vor, wenn die Verwendung oder Verwertung gegen Rechtsvorschriften verstößt oder wenn nicht alle hierfür erforderlichen Bewilligungen in dem für das Entstehen der Beitragsschuld maßgeblichen Beurteilungszeitpunkt vorliegen.

Nach gegebener Aktenlage erfolgte die Schüttung auf GSt. XXXX, in dem für das Entstehen der Beitragsschuld maßgeblichen Beurteilungszeitpunkt (s. § 7 ALSAG) ohne Vorliegen von erforderlichen behördlichen Bewilligungen und somit in „unzulässiger“ Weise.

Das Bodenaushubmaterial stammt ausschließlich von Bauvorhaben welche im Gemeindegebiet CCC-AAA getätigt wurden. Im Zuge dieser Bauvorhaben fiel Bodenaushubmaterial an, welches auf GSt. XXXX, abgelagert wurden. Aus der gegebenen Sachlage ist eindeutig abzuleiten, dass die zur Rede stehende Ablagerung in Absprache mit der Gemeindegutsagrargemeinschaft AAA vorgenommen wurde. Die Gemeindegutsagrargemeinschaft AAA ist somit Veranlasser und Beitragsschuldner iSd. § 4 Z 3 ALSAG ist.

Gemäß § 5 ALSAG gilt als Bemessungsgrundlage für den Altlastenbeitrag die Masse des Abfalls entsprechend dem Rohgewicht, wobei hier die in der Stellungnahme angegebenen und errechneten 483 to für das 2. Quartal 2014 der Besteuerung zu Grunde gelegt wurden. Im Hinblick darauf, dass die vorgenommene Schüttung iSd. § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c ALSAG idF. BGBl. I Nr. 103/2013 ohne das Vorliegen von behördlichen Bewilligungen/Genehmigungen und somit in unzulässiger Weise iSd. ALSAG vorgenommen wurde, entstand gemäß § 7 Abs. 1 leg. cit. nach Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde, die im Spruch angeführte ALSAG-Beitragsschuld. Da der genaue Zeitpunkt der Ablagerung nicht mehr feststellbar ist, wurde von Amtswegen das 2. Quartal für die Entstehung der Beitragspflicht herangezogen.“

Die Begründung bzw. Subsumierung für die Kalenderjahre 2016 und 2017 erfolgte entsprechend.

In den dagegen eingebrachten Rechtsmitteln wurde für die genannten Kalenderjahre ausgeführt:

Die Beschwerdeführerin als Eigentümerin des betreffenden Ablagerungsgrundstücks habe dieses Grundstück den „Häuslbauern“ und den Mitgliedern der Agrargemeinschaft

unentgeltlich zu Verfügung gestellt damit diese dort Bodenaushub aus Bauvorhaben abladen können.

Gleichzeitig sei dieser Bodenaushub von der Bf. unentgeltlich zur Abholung und Verwendung zur Verfügung gestellt und wurde auch immer wieder Bodenaushub vom genannten Grundstück abtransportiert. Ende 2017 sei beispielsweise von den Bergbahnen DDDD 2000 m³ Bodenaushub zur Verwendung beim Pistenbau abtransportiert worden. Es sei keinerlei Einbau des angelieferten Bodenaushubs erfolgt, dieser sei auch nicht verdichtet worden, sondern einfach von den Anlieferern abgekippt und nach einiger Zeit, jedenfalls binnen drei Jahren, von Personen, die Bodenaushub benötigten, von dort abtransportiert worden.

Die Abgabenvorschreibung sei rechtswidrig erfolgt, so die Bf. Entsprechend der zitierten Gesetzesstelle unterliege das Verfüllen von Geländeunebenheiten (ua. das Verfüllen von Baugruben oder Künetten) oder das Vornehmen von Geländeanpassungen (ua. die Errichtung von Dämmen oder Unterbauten von Straßen, Gleisanlagen oder Fundamenten) oder der Bergversatz mit Abfällen dem Altlastensanierungsbeitrag.

Entsprechende Feststellungen, die auf derartige beitragspflichtige Tätigkeiten hinweisen, fänden sich im bekämpften Bescheid nicht. Schon aus diesem Grund sei der bekämpfte Bescheid mit Mangelhaftigkeit des Verfahrens behaftet und zu beheben. Überdies habe die Beschwerdeführerin lediglich ein Grundstück zur Verfügung gestellt, auf dem einerseits ein gewisser Personenkreis Bodenaushub „abgeben“ konnten, andererseits gewisse Personen diesen Bodenaushub unentgeltlich zur Verfügung gestellt bekommen haben. Eine Verarbeitung des abgegebenen Bodenaushubs im Sinne des § 3 Abs 1 Z 1 lit c ALSAG habe nicht stattgefunden.

Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin stelle sich daher als Zwischenlagerung zur Verwertung iSd § 3 Abs 1 Z 1 lit b ALSAG dar, wobei jeweils vor Ablauf der dreijährigen Frist der konkrete abgegebene Bodenaushub zur Verwendung abtransportiert wurde.

Ganz offensichtlich treffe dies für die in den Jahren 2015, 2016 und 2017 angelieferten Mengen im Ausmaß von $40 \text{ m}^3 + 186 \text{ m}^3 + 313 \text{ m}^3 = 539 \text{ m}^3$ zu, da Ende 2017 Bodenaushub im Ausmaß von ca. 2000 m³ von den Bergbahnen DDDD übernommen wurde, also wesentlich mehr als in den Jahren 2015 - 2017 angeliefert wurde. Aber auch der im Jahr 2014 angelieferte Bodenaushub im Ausmaß von 322 m³ sei innerhalb von 3 Jahren ab Anlieferung zur Verwertung übernommen worden, also vom genannten Grundstück entfernt. Es sei vollkommen realitätsfremd, würde man davon ausgehen, dass der angelieferte Bodenaushub iSd § 3 Abs 1 Z 1 lit c ALSAG mit entsprechendem Aufwand (Planiermaschinen zur Verdichtung et cetera) zur Verfüllung von Geländeunebenheiten verwendet worden wäre, nur um dann bei Bedarf wieder ausgebaut zu werden und damit überdies die Geländeunebenheiten wieder geschaffen worden wären.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte die Behörde feststellen müssen, dass keine beitragspflichtige Tätigkeit vorliegt und hätte demzufolge den gegenständlichen Altlastensanierungsbeitrag nicht vorschreiben dürfen.

Beweis: Einvernahme des Substanzverwalters UE [...]" ; in eventu solle eine Beschwerdeverhandlung stattfinden.

Mit Schreiben vom 6.3.2023 wurde das Zollamt vom BFG aufgefordert, eine Stellungnahme zu folgenden Fragen abzugeben:

„1. Wieso wurde das Kalenderjahr 2015 nicht vorgelegt? Gibt es dazu einen besonderen Grund?

2. Inwieweit wurde dem Vorbringen des Bf. Beachtung geschenkt, dass „Häuslbauer“ regelmäßig Material von der Deponie geholt haben sollen?

2. Wie wurde geschätzt (Schätzungsgrundlagen)? 3. Laut Aktenlage ging man von folgenden Werten aus (siehe unten). Woher nehmen Sie diese Werte?“

Dazu wurde mit Schreiben vom 10.3.2023 ausgeführt:

„Zu 1.: Mit beiliegender Beschwerdevorentscheidung vom 04.02.2020, GZ 800000/xxxx2020, wurde der Beschwerde stattgegeben und der zum Jahr 2015 ergangene Bescheid ersatzlos aufgehoben, weil das Bodenaushubmaterial privat eingebaut wurde.

Zu 2. Dazu darf aus die Ausführungen in den abweisenden Beschwerdevorentscheidungen verwiesen werden: „Die Beschwerdeführerin spricht in der Beschwerde davon, dass der Bodenaushub nicht im Gelände eingebaut wurde, sondern bloß gelagert wurde, um dann von diversen Personen wieder abgeholt werden zu können und dies auf jeden Fall innerhalb der privilegierten Lagerfrist von drei Jahren passiert sei. Mit den Ermittlungen des Zollamtes Innsbruck und der BH BBB ist dieser aufgeworfene Sachverhalt nicht in Einklang zu bringen, zudem gibt es auch keine Beweisergebnisse, die auch nur ansatzweise bestätigen, dass jeweils vor Ablauf der Dreijahresfrist ein Abtransport erfolgt ist und geht die erstgenannte Behörde sehr wohl davon aus, dass der beitragspflichtige Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c) ALSAG erfüllt ist.

Diese Beweisergebnisse stützen sich aber insbesondere auch auf die eigene Aussage des Substanzverwalters, Herrn UE, der selbst im Zuge der mündlichen Verhandlung am 16.07.2019 angab: „Auf der genannten Fläche sei jedenfalls ausschließlich Bodenaushubmaterial aus AAA angeliefert und eingebaut worden“. UE teilte am Ende der mündlichen Verhandlung mit, dieses Verhandlungsergebnis zustimmend zur Kenntnis zu nehmen.

Auch die vom Zollamt Innsbruck bei der mündlichen Verhandlung am 16.07.2019 aufgenommenen Lichtbilder verdeutlichen, dass es am gegenständlichen Grundstück zu einem Einbau bzw. zu einer Verdichtung/Anplanierung des Materials in der Mulde gekommen ist, wie nachstehende zwei Lichtbilder belegen:



Die ***Bf1*** räumt selbst ein, dass sie „Häuslbauern“ in AAA die Möglichkeit eingeräumt hat, bei Bauarbeiten anfallendes Aushubmaterial auf dem verfahrensgegenständlichen Grundstück unentgeltlich abzulagern. Ebenso eingeräumt wird, dass sie das Aushubmaterial im Grundstück eingebaut hat. Dadurch hat die Beschwerdeführerin die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst und ist somit Beitragsschuldnerin nach § 4 Z 3 ALSAG.

Zu Frage 3: Die Mengen wurden nicht geschätzt, sondern es wurden nur die tatsächlich gesicherten Mengen aus dem Bauvorhaben AAA vorgeschrieben.“

In der weiteren Folge wurde vom BFG der Substanzverwalter befragt und zwar wie folgt:

Ihnen wurden als Substanzverwalter vor einigen Jahren vom Zollamt folgende Fragen gestellt:

„Wer hat die Ablagerung auf Gst. Nr. GST veranlasst?

Von wem wurde das Material angeliefert/abgelagert?

Wann (Monate/Jahr) wurden die Ablagerungen des Materials getätigt?

Aufzeichnungen über die Mengen die ab dem Jahr 2014 abgelagert wurden!

Welche Materialarten wurden abgelagert?

Vorlage von Vorerhebungsbögen und Gutachten über die Herkunft und Qualität des abgelagerten Materials (Abfall-, Aushub-, Einbauinfoblatt, Prüfberichte, ...)

Vorlage von Aufträgen/Vereinbarungen/Abrechnungen mit den jeweiligen Erdbauunternehmen welches die Materialanlieferungen durchgeführt hat.“

Mit 3.10.2018 haben Sie damals geantwortet:

„Ich bin seit 2016 als Substanzverwalter der ***Bf1*** zuständig. Leider kann ich zu Ihren Anfragen keine Auskünfte geben, da es bezüglich der Ablagerungen von Bodenaushubmaterial keine Aufzeichnungen gibt. Mir wurde immer mitgeteilt, dass es sich um eine genehmigte Aushubdeponie handelt. Es steht fest, dass nur Material aus AAA abgelagert wurde und nur kontrolliert wurde, dass es sich nur um Bodenaushubmaterial handelt, wobei keine Vorerhebungen gemacht wurden. Um die Mengen zu erheben, sah ich keine andere Möglichkeit außer dies aus den Baubescheiden der einzelnen durchgeführten Bauvorhaben zu errechnen. Dies wurde vom Bauamt der Gemeinde CCC erhoben, wie in der beiliegenden Liste angeführt. Im Sommer 2018 wurde von den Bergbahnen DDDD ca. 2000m³ an Material zur Wiederverwertung im Pistenbau abtransportiert. Es wurde in der gesamten Laufzeit dieser Deponie nie eine Deponiegebühr eingehoben und war nur ein Entgegenkommen der Agrargemeinschaft an die einzelnen Häuselbauer und Agrargemeinschaftsmitglieder. Leider liegen mir keine weitere Informationen vor, die ich Ihnen weiterleiten könnte.“

Frage: Hat sich was geändert? Möchten Sie diese Stellungnahme ändern oder ergänzen?“

Mit 29.3.2023 führte der Befragte aus:

„Zu meinen Antworten vom 03.10.2018 habe ich nichts zu widerrufen, da es zu dem damaligen Sachverhalt keine Änderungen gibt. Ich möchte nur hinzufügen, dass man schon im Laufe der Ablagerung darauf geachtet hat, dass es vielleicht für einen Teil des abgelagerten Materials eine Wiederverwertung geben könnte, was sich dann auch für die 2 000 m³ beim Pistenbau der Bergbahnen DDDD ergeben hat. Weiters möchte ich Ihnen mitteilen, dass die Deponie inzwischen laut Bescheid der BH BBB zurückgebaut wurde und das überschüssige Material laut Bescheid abtransportiert wurde und einer ordnungsgemäßen Deponie zugeführt wurde“.

Mit Schreiben vom 13.4.2023 wurde der Bf. sowohl der Schriftwechsel mit dem Zollamt, als auch die Aussage des Substanzverwalters mit der Möglichkeit übermittelt, eine Stellungnahme abzugeben. Diese führt aus, dass sich ergebe, dass im Sommer 2018 insgesamt 2000 m³ im Sommer 2018 abtransportiert wurden.

Es müsse darauf hingewiesen werden, dass der Zeuge kein Jurist und schon gar kein Fachjurist im Bereich des Altlastensanierungsgesetzes ist. Dem Zeugen sei die Unterscheidung zwischen „Lagerung“ und „Ablagerung“ nicht geläufig, wie das wohl beim ganz überwiegenden Teil der Bevölkerung und wohl auch bei einem Großteil der Juristen der Fall sei.

„Der Zeuge weist aber ausdrücklich darauf hin, dass darauf geachtet wurde, dass für das lagernde Material Maßnahmen zur Wiederverwertung gefunden wurden. In diesem Zusammenhang weist er ausdrücklich auf den Abtransport von 2000 m³ lagernden Materials im Sommer 2018 hin. Es ergibt sich also aus der Aussage des Zeugen klar, dass zum Zeitpunkt des

Abkippens des Bodenaushubs der Wille nicht auf endgültiges Ablagern gerichtet war, sondern dass eben das Augenmerk auf eine Wiederverwendung gerichtet war.

Damit stellt sich die inkriminierte Tätigkeit jedenfalls als Zwischenlagerung dar, welche erst nach Überschreiten der 3-Jahres-Frist des § 3 Abs 1 Z 1 lit b) ALSAG eine Beitragspflicht auslöst.

Allein aus der Tatsache, dass im Sommer 2018 laut Liste „Bauvorhaben AAA von 1995 - 2019“ kein Antransport erfolgte und im Sommer 2018 eine Menge von 2000 m³ abtransportiert wurde ergibt sich, dass der von der Behörde für 2016 mit 186 m³ und für 2017 mit 313 m³ festgestellte Bodenaushub zu diesem Zeitpunkt wieder abtransportiert wurde. Für diesen Bodenaushub war daher die 3-Jahres-Frist des § 3 Abs 1 Z 1 lit b) ALSAG noch nicht überschritten, sohin wurde eine Beitragspflicht nicht ausgelöst.

Beweis: Email UE vom 29.3.2023, Email UE vom 3.10.2018, Liste „Bauvorhaben AAA von 1995 - 2019“

2) Bezüglich der angelasteten Mengen ist auszuführen, dass die Behörde lediglich Bauvorhaben im Bereich AAA herangezogen hat und davon ausgegangen ist, dass der dort angefallene Bodenaushub am gegenständlichen Zwischenlager abgekippt wurde. Dafür gibt es allerdings keinerlei Belege und Nachweise. Diese Vorgehensweise ist höchst spekulativ und kann nicht als Grundlage für Feststellungen herangezogen werden. Bei Durchführung eines ordnungsgemäßen Beweisverfahrens hätte die Behörde daher eine Negativfeststellung dahingehend treffen müssen, ob in den Jahren 2014, 2016 und 2017 überhaupt Bodenaushubmaterial angeliefert wurde.

Überdies darf darauf hingewiesen werden, dass die vorgelegten Fotos des Zwischenlagers vom 16.7.2019 datieren. Vorgeworfen werden aber Ablagerungen aus den Jahren 2014, 2016 und 2017. Die Fotos geben sohin keine Auskunft darüber, wie sich das Zwischenlager im Zeitpunkt des Anlieferns der verfahrensgegenständlichen Mengen dargestellt hat. Tatsächlich wurden angelieferte Bodenaushübe lediglich zwischengelagert.

Beweis: Email UE vom 29.3.2023“.

Das Zollamt verzichtete auf die Erstattung einer neuerlichen Stellungnahme.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt steht nach Ansicht der belangten Behörde und des BFG als erwiesen fest; es darf dazu auf die BVE des Zollamtes verwiesen werden:

„Mit Email vom 27.11.2018 wurde der Bezirkshauptmannschaft BBB zur Kenntnis gebracht, dass auf dem Gst. XXXX, eine Bodenaushubdeponie offenbar widerrechtlich betrieben werde. Das Grundstück stehe im Eigentum der ***Bf1***. Weiters wurden auf elektronischem Weg Lichtbilder, welche die Situation vor Ort zeigen, übermittelt.

Am 30.11.2018 wurde durch die BH BBB ein Lokalaugenschein auf dem Gst. XXXX, vorgenommen, an welchem ein Mitglied der ***Bf1*** teilgenommen hat. Im Zuge dieses Lokalaugenscheines wurde dem Leiter der Amtshandlung ein Bescheid der Bezirksforstinspektion EEEE vom 25.08.1997 überreicht, mit welchem der damaligen Agrargemeinschaft AAA eine forstrechtliche Bewilligung zur vorübergehenden Rodung einer Teilfläche im Ausmaß von 2.000m² des vorgenannten Grundstückes zum Zwecke der Auffüllung einer Geländemulde mit Bodenaushubmaterial erteilt wurde. Diese Rodungsbewilligung war bis 31.09.2000 befristet. Der während des Lokalaugenscheines anwesende Vertreter der ***Bf1*** hat eingeräumt, dass praktisch seit Ablauf der vorgenannten Rodungsbewilligung auf der genannten Fläche bis dato eine kleine Bodenaushubdeponie betrieben werde, um in AAA anfallenden Bodenaushub zu deponieren. Im Sommer 2018 sei deponiertes Bodenaushubmaterial abtransportiert worden, um eine Pistenböschung der Bergbahnen DDDD zu stabilisieren.

Am 03.12.2018 haben der Substanzverwalter und der Obmann der ***Bf1*** bei der BH BBB vorgesprochen. Im Zuge dieser Vorsprache wurden die sich aus dem Sachverhalt ableitenden Rechtsfolgen erörtert, insbesondere die Einleitung eines Verfahrens zur Herstellung des gesetzmäßigen Zustandes und die Möglichkeit eines allfälligen Einschreitens des Zollamtes Innsbruck als Abgabenbehörde nach dem Altlastensanierungsgesetz. Ferner wurden der Substanzverwalter und der Obmann der ***Bf1*** auf die Notwendigkeit der Abhaltung eines weiteren Lokalaugenscheines unter Beiziehung von Amtssachverständigen für Abfalltechnik, Naturkunde und Forsttechnik hingewiesen, um die zur Herstellung des gesetzmäßigen Zustandes nötigen Maßnahmen abklären zu können. Dazu wurde am 16.07.2019 eine mündliche Verhandlung an Ort und Stelle durchgeführt, an welcher neben dem Substanzverwalter und dem Obmann der ***Bf1*** auch Vertreter des Zollamtes Innsbruck und ein abfalltechnischer Amtssachverständiger teilgenommen haben. Der ebenfalls dem Verfahren beigezogene forsttechnische Amtssachverständige hat seine Stellungnahme vorab schriftlich übermittelt. Die Vertreter der ***Bf1*** haben in der mündlichen Verhandlung dargelegt, dass sie davon ausgegangen seien, dass die Bodenaushubdeponie jedenfalls zulässigerweise betrieben werde, zumal ja auch ein entsprechender Bescheid der Bezirksforstinspektion BBB vorgelegen habe. Dass die mit diesem Bescheid erteilte forstrechtliche Bewilligung mit 30.09.2000 abgelaufen sei, sei weder dem Substanzverwalter noch dem Obmann bewusst gewesen. Auf dem Gst. XXXX, sei jedenfalls ausschließlich Bodenaushubmaterial aus AAA angeliefert und eingebaut worden, wobei dies unentgeltlich erfolgt sei, da man den Einwohnern von AAA die Möglichkeit hatte geben wollen, anfallenden Bodenaushub möglichst günstig und ohne Zurücklegung weiter Wegstrecken zu deponieren.

Der abfalltechnische Amtssachverständige hat in der mündlichen Verhandlung mitgeteilt, dass es sich bei dem abgegebenen Bodenaushubmaterial um solches mit der Abfall-Schlüsselnummer 31411, Spezifikation 29, handle. Da über Herkunft und exakte Menge des Bodenaushubmaterials keine Aufzeichnungen existieren würden, sei äußerst schwer abschätzbar, welche Kubatur an Bodenaushubmaterial auf der Fläche eingebracht wurde. Dies lasse sich nach dem Dafürhalten des abfalltechnischen Amtssachverständigen nur durch Vermessung des Deponiekörpers feststellen, wobei auch schwierig sei, Rückschlüsse auf den tatsächlichen Verlauf des Urgeländes ziehen zu können. Der abfalltechnische Amtssachverständige führte auch aus, dass der BH BBB bekannt ist, dass in der Zeit vor 1997 im Zuge des Baus der FFFF Landesstraße Material aus der gegenständlichen Fläche entnommen und für den Straßenbau verwendet wurde. Ziel der ursprünglich bewilligten Bodenaushubdeponie war die Wiederauffüllung der durch die Materialentnahme entstandenen Mulde. In weiterer Folge hat die BH BBB eine Vermessung der von der Ablagerung des Bodenaushubmaterials betroffenen Teilfläche des Gst. XXXX, durch Vermessungstechniker des Baubezirksamtes BBB in Auftrag gegeben. Diese Vermessung hat ergeben, dass die Kubatur des Schüttkörpers ca. 4.500m^3 bei einer beanspruchten Teilfläche des genannten Grundstückes im Ausmaß von ca. 1.620m^2 beträgt. Das Ergebnis der Vermessung wurde der ***Bf1*** schriftlich zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit gegeben, dazu innerhalb angemessener Frist eine Äußerung abzugeben.

Am 13.09.2019 haben dazu der Substanzverwalter der ***Bf1*** und der Vizebürgermeister der Gemeinde CCC bei der BH BBB vorgesprochen. Im Zuge dieser Vorsprache wurde der Behörde eine Auflistung der Gemeinde CCC vorgelegt, aus welcher sich die im fraglichen Zeitraum in AAA baurechtlich genehmigten Bauvorhaben samt einer Berechnung der jeweils angefallenen Kubatur an Bodenaushub für jedes Jahr ergeben. Der Vizebürgermeister der Gemeinde CCC hat bestätigt, dass Bodenaushubmaterial dieser Bauvorhaben auf dem in Rede stehenden Grundstück abgelagert wurde, wobei im Zeitraum von 1997-2000 ca. $4.069,50\text{m}^3$ Bodenaushubmaterial eingebracht wurde. Von 2000-2014 wurden ca. 1.553m^3 und von 2014-2019 ca. 861m^3 Bodenaushubmaterial abgelagert, was in Summe ca. $6.438,50\text{m}^3$ ergibt. Ein Teil des abgelagerten Materials sei an die Bergbahnen zu diversen Pistensanierungen abgegeben worden, diese Menge sei allerdings nicht sicher feststellbar. Am 19.12.2019 hat die ***Bf1*** eine chemische Analyse des an die Bergbahnen abgegebenen Bodenaushubmaterials, welches im Bereich der Skiabfahrt AAA eingebaut wurde, übermittelt. Die Analyse wurde vom Tiroler Qualitätszentrum für Umwelt, Bau und Rohstoffe GmbH, Ötztal-Bahnhof, das für die Durchführung derartiger Analysen zertifiziert ist, erstellt und ergibt sich aus der Analyse zusammenfassend, dass die Schadstoffgrenzwerte der Klasse A1 des Bundesabfallwirtschaftsplanes 2017 eingehalten würden. Eine negative Auswirkung auf die Bodenfunktion sei aufgrund der Messwerte der untersuchten Parameter nicht ableitbar. Mit Bescheid der BH BBB vom 17.01.2020, GZ: IM-AWG/cccc, wurde der ***Bf1*** die weitere

Ablagerung von Bodenaushub auf dem verfahrensgegenständlichen Grundstück untersagt, sowie der Auftrag erteilt, den gesetzmäßigen Zustand wiederherzustellen.“

In einem Schreiben vom 29.11.2019 führte der Substanzverwalter aus: „Das Material für die Bergbahnen DDDD wurde einer Überprüfung gem. BAWPI. unterzogen und wurde die Qualitätsklasse A1 ermittelt. — sieh hierzu auch die Beilage der Prüfanstalt TIQU v. 26.11.2019. Anm.: Das Material wurde für die Errichtung einer Sicherungsmaßnahmen ‚bewehrte Erde‘ auf Pistenteil verwendet und im unbedingt erforderlichen Umfang eingesetzt. Laut Auskunft des Betriebsleiters der Bergbahnen DDDD, Herrn PM wurden diese Maßnahmen jedoch nicht im Jahr 2018, sondern im 3. Quartal 2017 umgesetzt.“

Im Gutachten, auf das dieses Schreiben rekurriert, wird betont:

„Das gegenständliche Bodenaushubmaterial weist eine braune bis leicht gräuliche Farbe (vereinzelt kleine Ziegelstücke), eine feste und feuchte Konsistenz sowie einen neutralen bis erdigen Geruch auf. Aufgrund der ermittelten chemischen Werte ist festzustellen, dass sämtliche (Einzel)Messwerte, mit Ausnahme des TOC-Gehaltes im Feststoff sowie im Eluat, die Schadstoffgrenzwerte der Klasse A2 gemäß Kap. 7.8.6 Tab. 80 und 81 BAWP 2017 einhalten. Es ist davon auszugehen, dass die vorliegenden TOC-Werte auf den augenscheinlich höheren Humusgehalt zurückzuführen sind. Des Weiteren ist festzustellen, dass sämtliche (Einzel)Messwerte die Schadstoffgrenzwerte der Klasse A1 gemäß Kap. 7.8.6 Tab. 80 und 81 BAWP 2017 einhalten. Aufgrund aller ermittelten Analyseergebnisse kann ein Verdacht auf eine anthropogene (durch den Menschen beeinflusste, verursachte) Kontamination des gegenständlichen Bodenaushubmaterials ausgeschlossen werden. Eine negative Auswirkung auf die Bodenfunktion ist aufgrund der Messwerte dieser untersuchten Parameter nicht ableitbar.“

2. Rechtliche Würdigung

Gemäß § 2 Abs. 1 ALSAG sind Altlasten Altablagerungen und Altstandorte sowie durch diese kontaminierte Böden und Grundwasserkörper, von denen - nach den Ergebnissen einer Gefährdungsabschätzung - erhebliche Gefahren für die Gesundheit des Menschen oder die Umwelt ausgehen.

Gemäß § 2 Abs. 2 ALSAG sind Altablagerungen Ablagerungen von Abfällen, die befugt oder unbefugt durchgeführt wurden.

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

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ALSAG unterliegen dem Altlastenbeitrag das Ablagern von Abfällen oberhalb oder unterhalb (d.h. unter Tage) der Erde.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c ALSAG gilt als Ablagern im Sinne dieses Bundesgesetzes auch das Verfüllen von Geländeunebenheiten (u.a. das Verfüllen von Baugruben oder Künetten) oder das Vornehmen von Geländeanpassungen (u.a. die Errichtung von Dämmen oder Unterbauten von Straßen, Gleisanlagen oder Fundamenten) oder der Bergversatz mit Abfällen.

Gemäß § 4 Z 1 bis 3 ALSAG ist Beitragsschuldner der Inhaber einer im Bundesgebiet gelegenen Anlage, in der eine Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a vorgenommen wird, im Fall des Beförderns von gemäß den gemeinschaftsrechtlichen Abfallvorschriften notifizierungspflichtigen Abfällen zu einer Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a außerhalb des Bundesgebietes die notifizierungspflichtige Person, in allen übrigen Fällen derjenige, der die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst hat; sofern derjenige, der die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst hat, nicht feststellbar ist, derjenige, der die beitragspflichtige Tätigkeit duldet.

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

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 lit. a ALSAG beträgt der Altlastenbeitrag für beitragspflichtige Tätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 4 je angefangene Tonne für Aushubmaterial ab 1. Jänner 2012 € 9,20.

Gemäß § 7 Abs. 1 ALSAG 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 § 9 Abs. 1 ALSAG obliegt die Erhebung des Beitrages dem Zollamt, in dessen Bereich der Beitragsschuldner seinen Sitz oder Wohnsitz hat.

Gemäß § 9 Abs. 2 ALSAG hat der Beitragsschuldner spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr (Anmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates 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. Der Beitragsschuldner hat den Beitrag spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Vorab ist fest zu halten, dass eine mündliche Verhandlung „in eventu“, dh im Eventualfall, gegebenenfalls abzuhalten wäre; nach st Rsp ist dies kein ausreichender Antrag, die eine Pflicht des BFG auslösen würde, eine Verhandlung anzuberaumen; s *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 274 Rn 5.

Im ggstl Fall wurde auch von der Beschwerdeführerin nicht bestritten, dass es sich bei dem ggstl. Material um Abfall handelt. Ebenso ist offenkundig, dass der AAA den Mitgliedern der Gemeinschaft („Häuslbauern“) zu Verfügung gestellt wurde, um diesen die Möglichkeit zu bieten, sich ggf. von Abfall zu entledigen (Bauschutt etc), wobei aber aus der Sicht des BFG eine

gewisse Dauerhaftigkeit beabsichtigt und gewollt war, wie noch zu zeigen sein wird und wie sich aus mehreren Beweismitteln erschließt.

Zunächst ist fest zu halten, dass über viele Jahre hinweg durch die Agrargemeinschaft keinerlei Aufzeichnungen geführt wurden, lediglich eine (nachträglich herbeigeschaffte) Liste der „Häuslbauer“ existierte. Der Substanzverwalter führt dazu aus:

„Ich bin seit 2016 als Substanzverwalter zuständig. Leider kann ich zu Ihren Anfragen keine Auskünfte geben, da es bezüglich der Ablagerungen von Bodenaushubmaterial keine Aufzeichnungen gibt. Mir wurde immer mitgeteilt, dass es sich um eine genehmigte Aushubdeponie handelt. Es steht fest, dass nur Material aus AAA abgelagert wurde und nur kontrolliert wurde, dass es sich nur um Bodenaushubmaterial handelt, wobei keine Vorerhebungen gemacht wurden. Um die Mengen zu erheben, sah ich keine andere Möglichkeit außer dies aus den Baubescheiden der einzelnen durchgeführten Bauvorhaben zu errechnen.“

Hier ist schon fest zu halten, dass es sich beim Substanzverwalter zwar um jemanden handelte, der zu seinen Wahrnehmungen befragt werden konnte, es sich aber um keinen bloßen Zeugen handelte, wie offenbar der Vertreter vermeint. Tatsächlich handelte es sich beim Substanzverwalter um ein Organ des Steuersubjekts, das im Sinne des § 36 b, c Flurverfassungslandesgesetz 1996 - TFLG 1996 verpflichtet und berechtigt ist.

Es darf schon festgehalten werden, dass durch die Bf. keinerlei Aufzeichnungen seit Beginn der Lagerung/Ablagerung geführt wurden. Dass – wie die Bf. vermeint, die belangte Behörde feststellen hätte sollen, dass in den Jahren 2014, 2016 und 2017 kein Bodenaushubmaterial angeliefert wurde, kann durch die Bf. nicht belegt werden. Vielmehr wurde laut Aktenlage schon seit Ende der 90iger Jahre abgelagert, der Zweck aus der Sicht des BFG – über mehr als zwei Jahrzehnte hinweg - war auf endgültige Beseitigung, nie auf Wiederverwendung gerichtet, wie sich aus den nachstehenden Beweismitteln unzweifelhaft ergibt:

Beweismittel:

- (Zulässige) Ablagerung 1997 -2000 im Ausmaß von ca. 4069,50 m³

> kein Hinweis auf Wiederverwendung

Beweismittel: Bescheid der BH BBB vom 17.1.2020, IM—jjjj, Seite 4 und 5.

- Seit Herbst 2000 wurde am Gst. XXXX eine Bodenaushubdeponie (ohne Vorliegen einer abfallrechtlichen Genehmigung nach § 37 AWG 2002) geführt > kein Hinweis auf Wiederverwendung

Beweismittel: Schreiben der BH BBB vom 24.6.2019, GZ ***1***-2019; Bescheid der BH BBB vom 17.1.2020, IM—jjjj.

- „Die behördlichen Erhebungen der BH haben ergeben, dass in den Jahren vor 2019 regelmäßig Bodenaushubmaterial auf der genannten Fläche abgelagert und eingebaut wurde“

> kein Hinweis auf Wiederverwendung

Beweismittel: Schreiben der BH BBB vom 24.6.2019, GZ ***1***-2019.

- Der Substanzverwalter selbst ging ebenso davon aus, dass es sich der Funktion nach um eine Aushubdeponie handelte; Aufzeichnungen durch die Gemeinschaft wurden keine geführt .Es handelte es sich um ein Entgegenkommen der Agrargemeinschaft > kein Hinweis auf beabsichtigte Wiederverwendung (mit einer Ausnahme > siehe unten)

Beweismittel: Schreiben des Substanzverwalters vom 3.10.2019 an das Zollamt

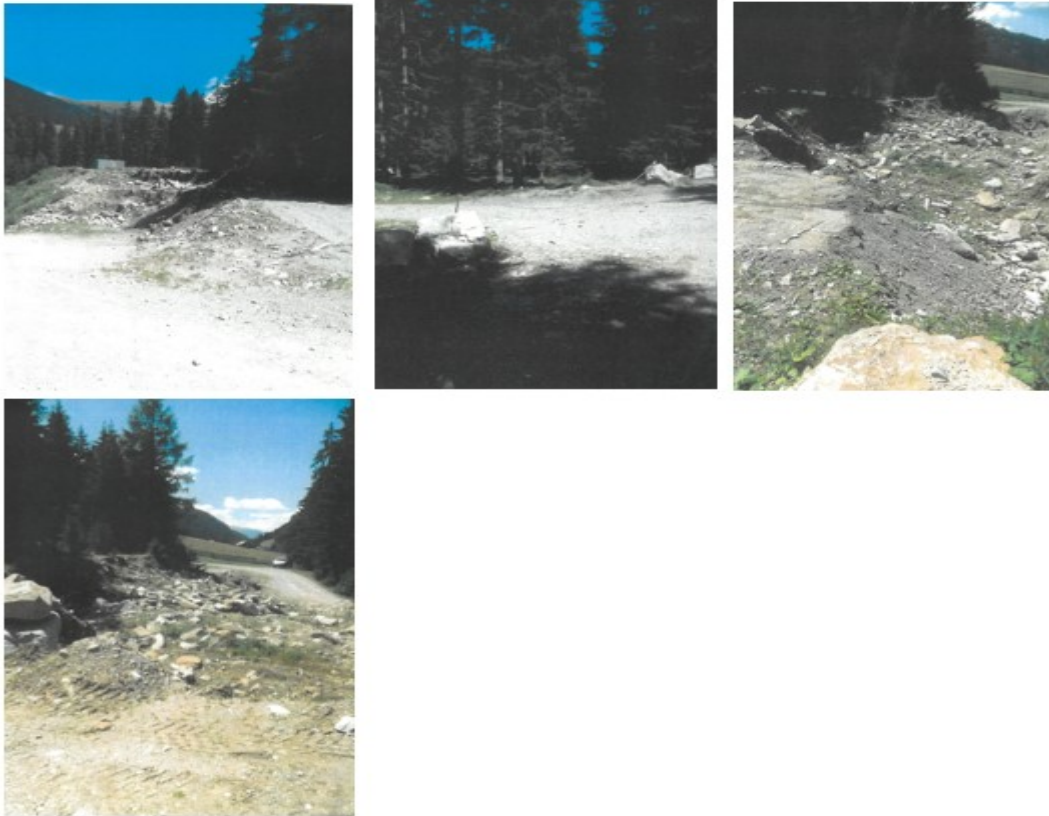
- Das Grundstück wurde – dauerhaft – als Ablagerungsort verwendet
> kein Hinweis auf Wiederverwendung

Beweismittel: Bescheid der BH BBB vom 17.1.2020, IM—jjjj.

- Noch im Jahr 2020 war Material zur Beseitigung vorhanden, das nie wiederverwendet wurde > Entfernungsaufrag für Restkubatur von ca. 430,50 m³ Beweismittel: Bescheid der BH BBB vom 17.1.2020, IM—jjjj

- Am 16.07.2019 wurde vom Zollamt Innsbruck eine Vorortkontrolle im Zuge einer mündlichen Verhandlung mit der Bezirkshauptmannschaft BBB durchgeführt. Zum Zeitpunkt der Kontrolle war der obere Zufahrtsweg mit einer Kette versperrt. Der Ablagerungsbereich war nicht zur Gänze abgesperrt, wodurch eine Materialablagerung im unteren Zufahrtsweg jederzeit möglich war. Baumaschinen waren keine vor Ort, Fotos wurden gemacht.

Beweismittel: Schreiben des Zollamtes vom 16.7.2019, 800000/kkk/2019 samt Fotos; die Verdichtung und der Einbau sind deutlich erkennbar.



- Gelände iSd § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c ALSAG aufgefüllt; s. Forstrechtliche Bewilligung zur vorübergehenden Rodung einer Teilfläche im Ausmaß von 2.000 m² des zum Zwecke der Auffüllung einer Geländemulde mit Bodenaushubmaterial (nicht zur Wiederverwendung)
Beweismittel: Begründung des Bescheids der BH BBB vom 17.1.2020, IM—jjjj
- Ziel der ursprünglich bewilligten Bodenaushubdeponie im Zeitraum von 1997 bis 2000 war sohin die Wiederauffüllung der durch die Materialentnahme entstandenen Mulde; s. Stellungnahme des abfalltechnischen Amtssachverständigen, Verhandlungsschrift der BH BBB vom 16.7.2019, IM-AWG/nnn

Aus den oa. Gründen steht fest:

Es ist erwiesen, dass eine Geländemulde aufgefüllt wurde, es ist augenscheinlich, dass verdichtet aufgefüllt wurde, es ist behördlich erwiesen, dass bereits seit Jahrzehnten eine Deponie betrieben wurde. Sohin kann nicht mit Erfolg eingewendet werden, dass eine bloße Zwischenlagerung zu vertreten sei.

Soweit der Bf aber darauf verweist, dass – zumindest in einem einzigen Fall - der Wille auf Wiederverwendung gerichtet war und zwar deswegen, weil die Bergbahnen 2000 m³ Material entnommen und für den Pistenbau verwenden haben sollen und sohin eine bloße Zwischenlagerung zu vertreten sei und die Steuerschuld (wegen der durch die Bergbahnen entnommen Mengen) für die Vorjahre nicht entstanden sein könne, ist zu entgegnen:

Es ist offenkundig, dass keine Zwischenlagerung, sondern eine Deponierung durch Verfüllung von Geländeunebenheiten beabsichtigt und auch (seit Jahrzehnten) durchgeführt wurde; wie sich aus dem Lokalaugenschein (Fotos) und dem Umstand ergab, dass ein Beseitigungsauftrag der BH ergehen musste, um das abgelagerte Material wieder zu beseitigen. Eines behördlichen Auftrags hätte es im Fall einer Zwischenlagerung gerade ja nicht bedurft; Beseitigungsauftrag durch die BH BBB vom 17.1.2020, IM-AWG/cccc.

Auch wenn die Bf. nicht ausdrücklich darauf verweist, kann aus dem Vorbringen aber erkannt werden, dass die Bf der Ansicht ist, dass jedenfalls keine Steuerschuld entstanden sein kann, weil das Material (Bodenaushub“) für die streitigen Kalenderjahre wieder entfernt, dh. wirtschaftlich verwertet wurde, weil die Bergbahnen Material verwendet haben. Soin ist zu prüfen, on die Steuerschuld deswegen zu verneinen ist, weil die Voraussetzungen im Sinne der Rsp des EuGH in der Rs „Porr“ erfüllt sind; EuGH 17.11.2022, C-238/21 sind. Der EuGH führte dazu aus:

„Art. 3 Nr. 1 und Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 2008/98/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. November 2008 über Abfälle und zur Aufhebung bestimmter Richtlinien

sind dahin auszulegen, dass

sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, nach der unkontaminiertes Aushubmaterial, das nach nationalem Recht zur höchsten Qualitätsklasse gehört,

– als „Abfall“ einzustufen ist, selbst wenn sein Besitzer sich seiner weder entledigen will noch entledigen muss und dieses Material die in Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie genannten Voraussetzungen für die Einstufung als „Nebenprodukt“ erfüllt, und

– die Abfalleigenschaft nur dann verliert, wenn es unmittelbar als Substitution verwendet wird und sein Besitzer Formalkriterien erfüllt hat, die für den Umweltschutz irrelevant sind, falls diese Kriterien die Wirkung haben, dass die Verwirklichung der Ziele dieser Richtlinie gefährdet wird“

Bodenaushubmaterial höchster Qualität kann nach dieser Rsp jedenfalls ein Nebenprodukt sein bzw. ist auch einer Vorbereitung zur Wiederverwendung zugänglich ist. Der EuGH wendet dabei allerdings strenge Prüfkriterien an.

Gemäß § 2 Abs. 3a AWG 2002 (eingeführt durch die (AWG-Novelle 2010, BGBl I 2011/09) gilt ein Stoff oder Gegenstand, der das Ergebnis eines Herstellungsverfahrens ist, dessen Hauptziel nicht die Herstellung dieses Stoffes oder Gegenstands ist, als Nebenprodukt und nicht als Abfall, sofern folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. es ist sicher, dass der Stoff oder Gegenstand weiterverwendet wird;

2. der Stoff oder Gegenstand kann direkt ohne weitere Verarbeitung, die über die normalen industriellen Verfahren hinausgeht, verwendet werden;
3. der Stoff oder Gegenstand wird als integraler Bestandteil eines Herstellungsprozesses erzeugt und
4. die weitere Verwendung ist zulässig, insbesondere ist der Stoff oder Gegenstand unbedenklich für den beabsichtigten sinnvollen Zweck einsetzbar, es werden keine Schutzgüter (vergleiche § 1 Abs. 3) durch die Verwendung beeinträchtigt und es werden alle einschlägigen Rechtsvorschriften eingehalten.

Der Besitzer des Stoffes oder Gegenstandes hat die Erfüllung aller Voraussetzungen nachzuweisen.

Ad Z 1) es ist sicher, dass der Stoff oder Gegenstand weiterverwendet wird:

Schon die Erfüllung dieser Voraussetzung ist nicht aktenkundig: Hervorzuheben ist zunächst, dass dem Porr-Urteil unkontaminiertes Bodenaushubmaterial der höchsten Qualitätsklasse(n) zugrunde lag: Laut Gutachten vom 26.11.2019 des TIQU Tiroler Qualitätszentrums für Umwelt, Bau und Rohstoffe GmbH ist diese Voraussetzung zweifelsfrei erfüllt, weil die Untersuchung ebenso ergeben hat, dass eine negative Auswirkung auf die Bodenfunktion aufgrund der Messwerte nicht ableitbar sei (Klassen A1 und A2). Während allerdings die Probe und das Gutachten in der Rs Porr schon im Zuge der Vorbereitung zur Wiederverwendung gezogen wurde, wurde die Probe im gegenständlichen Verfahren erst Ende 2019 gezogen, zu einem Zeitpunkt, an dem das Material nicht nur längst entnommen, sondern bereits verbaut worden sein soll. Es ist auch nicht zur Gänze geklärt, dh nachgewiesen, wann das Material tatsächlich entnommen und verwendet worden sein soll, weil keinerlei Aufzeichnungen oder Verträge aktenkundig sind. Während die Bf ursprünglich vom Kalenderjahr 2018 ausging wurden die Maßnahmen laut Aussage des Betriebsleiters der Bergbahnen aber schon 2017 umgesetzt (Schreiben des Substanzverwalters vom 29.11.2019). Dieser Zeitpunkt wurde in späterer Folge in den Beschwerden angenommen. Auch ist unklar, welche Mengen entnommen worden sein sollen. Der Bf betont in den Beschwerden, dass im Jahr 2017 die Bergbahnen DDDD 2000 m³ entnommen haben sollen, was aber weder aktenkundig ist, noch in irgendeiner Form nachgewiesen wurde, im Gegenteil: „Am 13.09.2019 haben [...] der Substanzverwalter der ***Bf1*** und der Vizebürgermeister der Gemeinde CCC bei der BH BBB vorgesprochen. Im Zuge dieser Vorsprache wurde der Behörde eine Auflistung der Gemeinde CCC vorgelegt, aus welcher sich die im fraglichen Zeitraum in AAA baurechtlich genehmigten Bauvorhaben samt einer Berechnung der jeweils angefallenen Kubatur an Bodenaushub für jedes Jahr ergeben. Der Vizebürgermeister der Gemeinde CCC hat bestätigt, dass Bodenaushubmaterial dieser Bauvorhaben auf dem in Rede stehenden Grundstück abgelagert wurde [...] . Ein Teil des

abgelagerten Materials sei an die Bergbahnen DDDD zu diversen Pistensanierungen abgegeben worden, diese Menge **sei allerdings nicht sicher feststellbar**“; BH BBB, 17.1.2020, IM—jjjj. Auch das vom Bf. eingebrachte Beweisanbot durch Einvernahme des Substanzverwalters brachte kein Ergebnis, weil eben- wie der Substanzverwalter betont hat – keinerlei Aufzeichnungen existieren. Sohin ist nicht nachgewiesen, wann und in welcher Menge Material für den Pistenbau entnommen wurde.

Die Nebenprodukteigenschaft ist schon deswegen zu verneinen, weil die Voraussetzung des § 2 Abs. 3a Z1 AWG nicht erfüllt ist. Eine Prüfung der Z2-4 ist entfällt sohin. Ist die Nebenprodukteigenschaft zu verneinen, ist zu prüfen, ob Abfall im subjektiven (§ 2 Abs. 1 Z 1 AWG 2002) oder objektiven (§ 2 Abs. 1 Z 2 leg. cit.) Sinn vorliegt. Dies wurde schon dargestellt, dass Entledigungsabsicht und Abfalleigenschaft vorlag.

Gemäß § 5 Abs. 1 AWG 2002 ist im Falle einer Vorbereitung zur Wiederverwendung das Ende der Abfalleigenschaft bereits mit dem Abschluss dieses Verwertungsverfahrens erreicht. Eine Vorbereitung zur Wiederverwendung ist gemäß § 2 Abs. 5 Z 6 AWG 2002 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. Wesentlich für eine Vorbereitung zur Wiederverwendung ist, dass die Materialien in derselben Form wiederverwendet werden müssen, in der sie ursprünglich verwendet wurden.

Der EuGH führte dazu in der Rs *Porr* aus, dass eine Prüfung, die darauf abzielt, die Qualität und Präsenz von Schadstoffen oder Verunreinigungen in Aushubmaterial zu ermitteln, als „Verfahren der Prüfung“ eingestuft werden könne; es geht im weitesten Sinne um eine „Sichtung des Materials“; s Rs *Porr* Rn 66. Eine solche Sichtung hat weder vor der Entnahme (Zeitpunkt unbekannt) noch im Zuge der Verwendung (Ende 2017 oder Sommer 2018) stattgefunden, sondern erst Jahre später (Ende 2019), nachdem die Wiederverwendung längst abgeschlossen war. Überdies ist auch die Menge des Materials ist unbekannt. Sohin hat ein „Verfahren der Prüfung“ im Lichte der Rs *Porr* nicht stattgefunden.

Die Abgabenschuld ist mit der Deponierung wegen Verfüllung von Geländeunebenheiten entstanden und bleibt aufrecht; der Beschwerde war der Erfolg zu versagen.

2.1. 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. Eine Rechtsprechung des VwGH in Folge des genannten Urteils in der Rs Porr fehlt bislang.

Salzburg, am 31. Mai 2023