

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerden vom 27. Februar 2015 gegen die Bescheide des Zollamtes Salzburg (nun Zollamt Österreich) vom 22. Jänner 2015, Zahlen: ***600000/00000/10*** und 11/2014, betreffend Altlastenbeitrag, Säumniszuschlag und Verspätungszuschlag nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin ***RR*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bericht vom 18. Februar 2014 hat die ***Bezirkshauptmannschaft*** das Zollamt von der Entsorgung einer Betonwassersuspension und der Ablagerung von Bauschutt auf dem Grundstück Nr. ***0000/00***, ***KG***, in Kenntnis gesetzt.

Mit Behandlungsauftrag der ***Bezirkshauptmannschaft*** vom 10. Juni 2014 wurde der ***Bf*** aufgetragen, sämtliche von ihr bzw in ihrem Auftrag auf dem genannten Grundstück abgelagerten Abfälle, nämlich

- 407 m³ Bohrschlamm, verunreinigt, SINr 31636, abzüglich des bereits versickerten Überwassers;
- 116 m³ Asphaltaufbruch, SINr 31410;
- 1.696 m³ Betonabbruch, SINr 31427 und
- 1.144 m³ Bodenaushub, SINr 31411 29,

zu beseitigen.

Nach Durchführung weiterer Ermittlungen hat das Zollamt Salzburg wegen Abfalllagerung auf dem Grundstück Nr. ***0000/00***, ***KG***, ohne erforderliche Bewilligung gemäß den Bestimmungen des § 37 Abs 1 Abfallwirtschaftsgesetz 2002 (AWG 2002) gegenüber der ***Bf*** (nachstehend „GmbH“) mit Bescheid vom 22. Jänner 2015, Zahl: ***600000/00000/10/2014***, Altlastenbeitrag für 209 Tonnen mineralische Baurestmassen und 930 Tonnen Bodenaushubmaterial für das 3. Quartal 2013 (Fälligkeit: 15. November 2013) und 513 Tonnen Bodenaushubmaterial für das 4. Quartal 2013 (Fälligkeit: 15. Februar 2014), Säumniszuschlag und Verspätungszuschlag (insgesamt EUR 16.110,30) sowie mit Bescheid vom 22. Jänner 2015, Zahl: ***600000/00000/11/2014***, Altlastenbeitrag für 2544 Tonnen mineralische Baurestmassen, 273 Tonnen Bodenaushubmaterial und 563 Tonnen Bohrschlamm für das 1. Quartal 2014 (Fälligkeit: 15. Mai 2014), Säumniszuschlag und Verspätungszuschlag (insgesamt EUR 79.391,24) festgesetzt.

Laut Begründung wäre für eine ortsfeste Behandlungsanlage eine Bewilligung der zuständigen Behörde erforderlich gewesen. Auch eine Genehmigung gemäß den §§ 74 ff Gewerbeordnung 1994 (GewO 1994) für ein Zwischenlager für Abfälle habe nicht vorgelegen.

Da die GmbH als verantwortliche Mieterin des betreffenden Grundstückes die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst habe, sei sie Beitragsschuldner. Obwohl sie dazu verpflichtet gewesen sei, habe sie der Abgabenbehörde keinen selbst berechneten Betrag bekannt gegeben. Es erfolge daher eine erstmalige Festsetzung der Abgaben von Amts wegen. Überdies sei gemäß § 217 BAO ein Säumniszuschlag in Höhe von 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages zu entrichten und werde der GmbH gemäß § 135 BAO im Rahmen des Ermessens ein Verspätungszuschlag in Höhe von 4% der festgesetzten Abgaben auferlegt.

Mit Schreiben vom 27. Februar 2015 hat die GmbH durch ihren Vertreter Beschwerden gegen die oa Bescheide vom 22. Jänner 2015 erhoben und deren Aufhebung beantragt.

Die in Rede stehenden Materialien sollten in absehbarer Zeit nach ihrer Anlieferung auf das Grundstück Nr. ***0000/00***, ***KG***, für die Vornahme von Aufschüttungen im Zusammenhang mit der Neuerrichtung eines Supermarktes in unmittelbarer Nähe verwendet werden und seien daher für eine nachfolgende Verwertung vorrätig gehalten worden. Die in § 3 Abs 1 Z 1 lit b Altlastensanierungsgesetz (ALSAG) genannte Zeitspanne sei nicht erreicht worden, weshalb auch keine Beitragspflicht bestehe. Zwar könne auch ein Lagern (oder ein Zwischenlagern) in einer kürzeren als der in § 3 Abs 1 Z 1 lit b ALSAG genannten Zeitdauer der Altlastenbeitragspflicht unterliegen, wenn nicht alle hierfür erforderlichen behördlichen Bewilligungen (Anzeigen oder Nichtuntersagung) vorgelegen sind, dies sei jedoch hier nicht der Fall. Ein bloßes Ablagern stelle keine Anlage iSd AWG 2002 dar und sei nicht als Deponie zu beurteilen. Auch eine Genehmigungspflicht nach sonstigen Materiengesetzen liege nicht vor. Von der GmbH wurde kein „dauerhaftes“ Lager errichtet, welches nach der GewO 1994 genehmigungspflichtig wäre. Die bloße Möglichkeit einer Einwirkung auf die Beschaffenheit des Grundwassers begründe auch keine Bewilligungspflicht gemäß § 32 Wasserrechtsgesetz

1959 (WRG 1959). Eine naturschutzrechtliche Bewilligungspflicht bestehe ebenfalls nicht, weil Vorhaben auf zur Gänze im Bauland liegenden Flächen gemäß § 25 Abs 2 lit b Salzburger Naturschutzgesetz 1999 (NSchG) ausgenommen seien. Für das gegenständliche Grundstück liege eine Widmung als Gewerbegebiet vor.

Der Bescheid der ***Bezirkshauptmannschaft*** vom 10. Juni 2014, Zahlen: ***00000-000/0000/53-2014*** und ***00000-000/0000/38-2014***, und die dazu ergangenen Erkenntnisse des Landesverwaltungsgerichts Salzburg sind von der GmbH angefochten worden.

Mit Beschwerdevereinsentscheidungen vom 25. August 2016, Zahlen: ***600000/00000/26*** und 27/2014, hat das Zollamt über die Beschwerden vom 27. Februar 2015 abgesprochen. Wegen eines Schreibfehlers wurde der Spruch des Bescheides Zahl:

600000/00000/11/2014 dahingehend abgeändert, dass der zur Altlastenbeitragsberechnung für 2544 Tonnen mineralischer Baurestmassen ausgewiesene Teilbetrag des Verspätungszuschlages EUR 936,19 beträgt. Im Übrigen wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Das Zollamt geht unter Hinweis auf das Erkenntnis des Salzburger Landesverwaltungsgerichts vom 31. März 2016, Zahl: ***LVwG-0/000/10-2016***, davon aus, dass eine Anlage zur Zwischenlagerung iSd § 2 Abs 7 Z 4 lit b AWG 2002 vorlag und für die Zwischenlagerung ein abfallrechtlich genehmigtes Lager (§ 37 AWG 2002) erforderlich gewesen wäre. Diese Bewilligung habe jedoch gefehlt. Eine Ausnahme von der Genehmigungspflicht komme nicht in Betracht.

Mit Schriftsätzen vom 29. September 2016 ist die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt worden. Im Hinblick auf eine beim Verwaltungsgerichtshof anhängige Revision gegen das Erkenntnis des Salzburger Landesverwaltungsgerichts wurde die Entscheidung über die Beschwerden auf Anregung der GmbH ausgesetzt.

Die Revision der GmbH gegen das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichts Salzburg vom 15. Oktober 2018, ***000-0/000/0/5-2018***, betreffend einen abfallwirtschaftspolizeilichen Auftrag (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: ***Bezirkshauptmannschaft***) hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 13. November 2019, Ra 2019/05/0015, zurückgewiesen.

Mit dem angefochtenen Erkenntnis wurde - im vierten Rechtsgang - die von der GmbH erhobene Beschwerde als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid mit der Maßgabe bestätigt, dass die Rechtsgrundlage für den Behandlungsauftrag "§ 73 Abs 1 Z 1 iVm § 15 Abs 3 Z 2 Abfallwirtschaftsgesetz 2002, BGBl I Nr 102/2002 idF BGBl I Nr 193/2013 (AWG 2002)" zu lauten habe.

In rechtlicher Hinsicht sei das Verwaltungsgericht - ausgehend von im vorangegangenen

Verfahren ergangenen Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes - zu dem Ergebnis gekommen, dass keine Genehmigungspflicht gemäß § 37 AWG 2002 bestehe, sodass zu prüfen gewesen sei, ob die Lagerung an einem "geeigneten Ort" iSd § 15 Abs 3 Z 2 AWG 2002 erfolgt sei. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei ein Ort, bei dem es zu einer Verletzung von § 1 Abs 3 Z 4 AWG 2002 komme, jedenfalls als ungeeignet iSd § 15 Abs 3 Z 2 AWG 2002 anzusehen. Zur Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Verunreinigung der Umwelt über das unvermeidliche Ausmaß hinaus sei ein tatsächlicher Austritt von verunreinigenden Stoffen aus den gelagerten Abfällen in den Boden oder das Grundwasser nicht erforderlich; es genüge vielmehr die Möglichkeit eines Austrittes (Hinweis auf VwGH 18.2.2010, 2009/07/0131). Im vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt habe durch die Zwischenlagerung der angeführten Abfälle auf der nicht befestigten bzw nicht flüssigkeitsdichten Lagerfläche nicht nur die Möglichkeit einer Verunreinigung des Grundwassers bestanden, sondern sei diese aufgrund der nicht flüssigkeitsdichten Lagerung durch Versickerung auch tatsächlich eingetreten. Es sei daher davon auszugehen, dass die gegenständliche Zwischenlagerung an keinem "geeigneten Ort" iSd § 15 Abs 3 Z 2 AWG 2002 und somit entgegen § 73 Abs 1 Z 1 AWG 2002 erfolgt sei. Die Voraussetzungen für die Erlassung eines abfallwirtschaftspolizeilichen Behandlungsauftrages gemäß § 73 Abs 1 Z 1 AWG 2002 an die GmbH als Veranlasserin der Zwischenlagerung seien daher vorgelegen. Den Ausführungen der GmbH, weder die Sachverständigen noch das Verwaltungsgericht hätten erhoben, ob die festgestellten Veränderungen des pH- und Nitrit-Werts des Grundwassers nicht ebenso von den auf demselben Grundstück von anderen als von der Revisionswerberin abgelagerten Materialien, die mittlerweile entfernt worden seien, hätten herrühren können, sei entgegenzuhalten, dass nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die mögliche Gefährdung bzw Beeinträchtigung der Schutzgüter iSd § 1 Abs 3 AWG 2002 ausreicht, sodass es nicht darauf ankommt, dass eine konkrete Gefahrensituation nachweisbar ist (vgl zB VwGH 28.5.2014, 2011/07/0265; 18.2.2010, 2009/07/0131).

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2023 hat die ***Kanzlei*** dem Bundesfinanzgericht die Auflösung des Mandatsverhältnisses mitgeteilt.

Die beantragte mündliche Verhandlung ist vom Bundesfinanzgericht am 18. Oktober 2023 durchgeführt worden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Laut Aktenlage ist das verfahrensgegenständliche Material zwischen dem 3. Quartal 2013 und dem 1. Quartal 2014 auf ein von der GmbH eigens dafür angemietetes unbefestigtes Grundstück verbracht worden, um dort gelagert zu werden. Eine behördliche Bewilligung für die betreffenden Lagerungen gab es nicht.

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2014 teilte der abfalltechnische Amtssachverständige dem

Landesverwaltungsgericht Salzburg mit, dass von der GmbH sämtliche Baurestmassen entfernt worden sind und der Behandlungsauftrag vom 10. Juni 2014 somit erfüllt wurde.

Laut Aktenlage liegt im verfahrensgegenständlichen Fall demnach keine Ablagerung von Abfällen vor, sondern eine Zwischenlagerung von weniger als drei Jahren.

Das Zollamt ging bei Erlassung der Abgabenbescheide davon aus, dass eine Beitragspflicht besteht, weil die von der GmbH veranlasste Zwischenlagerung der betreffenden Abfälle entgegen § 73 Abs 1 Z 1 AWG 2002 erfolgte, ua deshalb, weil das Grundstück Nr.

0000/00, ***KG***, kein „geeigneter Ort“ iSd § 15 Abs 3 Z 2 AWG 2002 ist.

In diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. März 2019, Ro 2019/13/0006, zu verweisen, in dem er mit verstärktem Senat von seiner früheren Judikatur, wonach das Fehlen einer für die Zwischenlagerung erforderlichen Bewilligung zur Altlastenbeitragspflicht hinsichtlich kürzerer als der in § 3 Abs 1 Z 1 lit b ALSAG der Beitragspflicht unterworfenen Zwischenlagerungen führe, abgegangen ist.

Im zitierten Erkenntnis führt der VwGH aus:

„Der Verwaltungsgerichtshof vertritt zum AWG 2002, wie zuvor schon zum AWG 1990, in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, eine „Ablagerung“ liege vor, wenn sie langfristig oder auf Dauer erfolge, während einer „Lagerung“ immanent sei, dass die betreffenden Stoffe wieder entfernt werden sollen (vgl. in diesem Sinn VwGH 24.10.1995, 95/07/0113, VwSlg 14353/A; 25.7.2002, 2000/07/0255; 29.1.2004, 2003/07/0121, VwSlg 16280/A; 26.2.2004, 2003/07/0115; 23.4.2009, 2006/07/0164; 28.1.2010, 2009/07/0210, VwSlg 17829/A; 15.9.2011, 2009/07/0154; 26.6.2012, 2008/07/0078). Die Formulierung des Deponiebegriffs im AWG 2002 entspreche diesem schon zum AWG 1990 vertretenen Verständnis (so das Erkenntnis vom 29.1.2004).

Dass eine Zwischenlagerung keine „Ablagerung“ ist, setzt etwa auch der mit der AWG-Novelle 2004, BGBl. I Nr. 155, eingeführte letzte Satz des § 15 Abs. 3 AWG voraus, wenn es darin heißt, eine „Ablagerung von Abfällen“ dürfe nur in hiefür genehmigten „Deponien“ erfolgen.

§ 3 Abs. 1 Z 1 ALSAG knüpft - auch in der Verwendung der Begriffe „Ablagern“ und „Lagern“ - an dieses Regelungsgefüge an und verfolgt in lit. b, wie im Schrifttum schon angemerkt wurde, den Zweck, die u.a. für das Einbringen von Abfällen in einen Deponiekörper vorgesehene Beitragspflicht auf Fälle auszudehnen, in denen die Dauer einer Zwischenlagerung das Maß überschreitet, bis zu dem sie ohne Einhaltung der Bestimmungen für Deponien zulässig ist (vgl. in diesem Sinn Eisenberger, RdU 2013, 100).

Eine Vorschrift, die kürzere Zwischenlagerungen dem Altlastenbeitrag unterwirft, existiert nicht. Dass eine solche Beitragspflicht - für den Fall ohnehin anderweitig sanktionierter Verstöße gegen Bewilligungserfordernisse, Anzeigepflichten oder Auflagen - im Erkenntnis vom

24. Jänner 2013 und in der ihm folgenden Judikatur angenommen wurde, beruht auf der Ansicht, § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b ALSAG dehne die Beitragspflicht nicht aus, sondern normiere eine Ausnahme von ihr. Im Erkenntnis vom 24. Jänner 2013 wurde auf (in § 3 Abs. 1a ALSAG normierte) „Ausnahmen“ von der Beitragspflicht bestimmter in § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c ALSAG genannter Tätigkeiten Bezug genommen, für die es auf die Zulässigkeit dieser Tätigkeiten und damit auf das Vorliegen aller erforderlichen Bewilligungen (Anzeigen, Nichtuntersagungen) ankomme, und daran anschließend dargelegt, es sei „nun kein sachlicher Grund erkennbar, dass nach dem Willen des Gesetzgebers diese Voraussetzung [...] für eine Altlastenbeitragsfreiheit nicht auch in Bezug auf die übrigen Tatbestände des § 3 Abs. 1 ALSAG erfüllt sein müsste. Dem Gesetzgeber des ALSAG kann nicht unterstellt werden, er habe eine Verwendung oder Behandlung von Abfällen - wozu auch deren Lagerung zu zählen ist [...] -, die der Rechtsordnung widerspricht, privilegieren wollen, indem er sie von der Beitragspflicht ausgenommen habe“.

Dem entsprechend hieß es in dem Erkenntnis vom 29. Juli 2015, Ra 2015/07/0041, VwSlg 19168/A, mit dem die Beitragspflicht kurzer Zwischenlagerungen auf Fälle eines bloßen Verstoßes gegen Auflagen ausgedehnt wurde, auch diesfalls liege „eine der Rechtsordnung widersprechende Lagerung“ vor, „der das Privileg des § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b ALSAG nicht zukommt“.

Diese Argumentation setzt einen Abgabentatbestand voraus, unter den Zwischenlagerungen subsumierbar sind und von dem § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b ALSAG eine Ausnahme vorsieht. Das Gesetz enthält aber keinen solchen Tatbestand für vorübergehendes Lagern, und die zitierte Bestimmung gehört nicht zu den in § 3 Abs. 1a ALSAG normierten Ausnahmen von den in Abs. 1 normierten Fällen der Beitragspflicht. Sie begründet wie die im Erkenntnis vom 26. Februar 2004, 2003/07/0115, kommentierte Regelung, an deren Stelle sie trat, eine ohne sie nicht bestehende Beitragspflicht in Fällen, für deren Behandlung „als Ablagern“ das Gesetz die Überschreitung einer bestimmten Dauer des „Lagerns“ verlangt.

Dieses Erfordernis ist auch nicht als planwidrige Lücke deutbar, die der Rechtsanwender zu schließen habe, wenn er für das Unterbleiben der Anordnung einer Beitragspflicht keinen sachlichen Grund erkennen kann (vgl. in diesem Zusammenhang die strengen Voraussetzungen für Analogieschlüsse etwa in dem vom Landesverwaltungsgericht zitierten Erkenntnis VwGH 29.10.2015, Ro 2015/07/0019, VwSlg 19236/A). Ordnet der Gesetzgeber eine Beitragspflicht an und nimmt er bestimmte Tätigkeiten davon aus, so kann sich die (in § 3 Abs. 1a ALSAG nun ausdrücklich geregelte) Frage stellen, ob damit nur Tätigkeiten gemeint sind, für die alle nötigen Bewilligungen vorliegen. § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b ALSAG wirft aber nicht die Frage auf, ob der Gesetzgeber unter bestimmten Voraussetzungen auch kürzere Zwischenlagerungen erfassen wollte und es nur planwidrig unterließ, einen diesbezüglichen Tatbestand für die Selbstberechnungsabgabe (§ 9 Abs. 2 ALSAG) ins Gesetz aufzunehmen. Ob der Rechtsanwender eine solche Planwidrigkeit aufgreifen könnte, bedarf daher keiner Erörterung.“

Eine Beitragspflicht aufgrund von § 3 Abs 1 Z 1 lit b ALSAG liegt im Streitfall somit - mangels Lagerung über einen Zeitraum von mehr als drei Jahren - nicht vor. Der Beschwerde war daher stattzugeben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

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.

Diese Voraussetzungen liegen im Hinblick auf das in der Begründung zitierte VwGH-Erkenntnis vom 27. März 2019, Ro 2019/13/0006, nicht vor.

Salzburg, am 18. Oktober 2023