

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, vertreten durch ***V.***, über die Beschwerden vom 7. Dezember 2012 gegen die Bescheide des damaligen Zollamtes ***ZA**** (nunmehr Zollamt Österreich) vom 29. Oktober 2012, Zahl: ***001***, und vom 30. Oktober 2012, Zahlen: ***002*** und ***003***, betreffend Altlastenbeitrag und Säumniszuschlag nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 23. November 2023 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden betreffend Altlastenbeitrag werden gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

II. Die angefochtenen Bescheide über die Festsetzung eines Säumniszuschlages jeweils für die Kalenderjahre 2003, 2004 und 2005 werden gemäß § 279 BAO aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Betriebsprüfung

Anlässlich einer bei der beschwerdeführenden ***X-GmbH***, FN *****, mit Sitz in ***Adr***, (nachfolgend: Beschwerdeführerin, Bf., oder ***X.***), durchgeführten, den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2011 umfassenden Betriebsprüfung stellte der Prüfer auszugsweise Folgendes fest (Niederschrift vom 29. Mai 2012, Zahl: ***000***):

„...“

THEMENKOMPLEX BAURESTMASSEN

3.2. Verwendung von Baurestmassenrecyclingmaterial

Laut Auskunft des geprüften Unternehmens wurde im gesamten Prüfungszeitraum, vor allem aber in den Jahren 2003, 2004, 2005 und erstes Halbjahr 2006 in den werkseigenen Kieswerken ***KW1***, ***KW2***, ***KW3***, ***KW4*** und ***KW5*** sowie in der Bodenaushubdeponie ***KW4*** mit recycelten Baurestmassen, die aus der Produktion der ***A.*** (***A-GmbH*** mit Sitz in ***Adr*** - nachfolgend: ***A.***) stammten, Werkstraßen (Werkstraßen - Definition des Unternehmens in der Eingabe vom 18.06.2010) errichtet bzw. saniert. Zudem gibt das Unternehmen an, dass auf dem Gelände des Kieswerkes ***KW3*** eine Trabrennbahn unter der Zuhilfenahme von recycelten Baurestmassen errichtet worden sei.

Seit 2010 wird eine größere Menge Recyclingmaterial in ***KW1*** zwischengelagert.

Diese Tätigkeiten (Geländeauffüllungen/Geländeanpassungen/Lagerung) sind nach Meinung der ***X.*** nicht altlastenbeitragspflichtig gewesen.

3.2.1. Recyclingmateriallieferungen der ***A.*** an die ***X.***:

Im Überprüfungszeitraum wurden die nachfolgend dargestellten Mengen Recyclingmaterial der Güteklasse III (RMH-Schüttmaterial und Recyclingsand, die aufgrund ihrer Eigenschaften zumeist nur als Baustoff für unverdichtete Schüttungen - beispielsweise Hinterfüllungen, Auffüllungen - verwendet werden) von der ***A.*** kostenlos an die ***X.*** geliefert. Die Daten generieren sich aus den handschriftlich geführten „Wiegelisten“ der ***A.***, weil die ***X.***, entgegen den Bestimmungen des § 17 AWG 2002 keine Aufzeichnungen geführt hat. Diese handschriftlichen Aufzeichnungen wurden anhand der ***A.*** Buchhaltungsdaten mit Hilfe des ACL Prüfprogrammes auf ihre Richtigkeit überprüft. Es gab insgesamt gesehen geringe Mengenabweichungen (Gegenüberstellung der von der ***A.*** bekanntgegebenen aufbereiteten Menge - Meldung an die Landesregierung - und der anhand der Wareneingänge errechneten Produktionssollmenge), weshalb die handschriftlichen Aufzeichnungen der ***A.*** als Liefernachweise akzeptiert worden sind.

Die nachfolgend angeführten Mengen und Lieferorte wurden 1:1 aus den handschriftlichen Aufzeichnungen der ***A.*** übernommen. Das Unternehmen hat aber nach der ersten Vorlage der Aufzeichnungsunterlagen mündlich erklärt, dass in diesen Aufzeichnungen die Auslieferungen an die Standorte ***KW3*** und ***KW4*** vertauscht worden sind. Dieses neun Jahre andauernde „Missgeschick“ bei der Erstellung der Aufzeichnungen, wurde nicht in diese Darstellung übernommen. Dargestellt werden die ursprünglich vorgelegten Aufzeichnungen.

[...]

...

[...]

Diese Einteilung in drei verschiedene Zeiträume erfolgte, um die vom Unternehmen angegebenen Verbräuche, umgelegt auf die verschiedenen Firmeneingaben (siehe nachfolgenden Punkt 3.2.2), nachvollziehen zu können.

[...]

„**Nur**“ wird deshalb hervorgehoben, weil die Diktion „jeweiligen Genehmigungsbescheid“ das Vorhandensein mehrerer Bescheide suggeriert, in denen explizit die Verwendung von Baurestmassen zur Errichtung von Fahrstraßen genehmigt worden ist. Tatsächlich ist aber nur in diesem zuvor zitierten wasserrechtlichen Bewilligungsbescheid die Errichtung von Zufahrtstrassen zur Schottergrube bzw. die Errichtung von Wegigkeiten im Verfüllbereich, unter der Zuhilfenahme von **sortenreinen Baurestmassen-Recyclingmaterialien**, bescheidmäßig behandelt worden.

[...]

In dieser Eingabe hat das Unternehmen keine Angaben über den Einbauort, die planliche Ausführung und die zeitliche Abfolge dieser Geländeverfüllungen gemacht. Erwähnt wurde nur, dass im März 2011 nach Maßgabe des Bundesabfallwirtschaftsplanes 2006 Schüttmaterial aus diesen beiden Geländeverfüllungen einer chemisch/technischen Untersuchung unterzogen worden ist. Ergebnis dieser Untersuchung war, dass in beiden Fällen das beprobte Material die Qualität A aufgewiesen hat.

Weiters wurde mitgeteilt, dass an beiden Standorten beabsichtigt ist, mit Beendigung der jeweiligen Kiesgewinnung im Wege des Abschlussbetriebsplanes eine weitere Verwendung der an diesen beiden Standorten eingebauten Recyclingmaterialien, vorzusehen. Es erscheint daher nicht ausgeschlossen, dass die angeführte Verwendung lediglich temporär erfolgte. Aus diesem Grund entrichtete das Unternehmen den unter Umständen auf diesen Recyclingmaterialien lastenden Altlastenbeitrag (obwohl das Unternehmen rechtlich eine andere Meinung vertritt) von EUR 165.800,00. Die Abgaben wurden selbst berechnet und an das zuständige *****ZA***** überwiesen. Begründet wird dieser Schritt mit einer eventuellen

Fristüberschreitung der beitragsfreien Lagerdauer gem. § 3 Abs. 1 Z 1 lit b ALSAG.

Da das Unternehmen aber die Meinung vertritt, dass das von der ***A.*** hergestellte Recyclingmaterial ohnehin kein Abfall ist, weil dieses Material einer zulässigen stofflichen Verwertung iSd § 2 Abs 5 Z 2 AWG 2002 zugeführt worden und somit das Abfallende eingetreten ist, besteht mangels Abfalleigenschaft für die gegenständliche Verwendung keinerlei Altlastenbeitragspflicht.

Nach ständiger Judikatur ist es in Fällen der Bekämpfung einer Selbstbemessungsanlage - gemeint war wohl die Selbstbemessungsabgabe - dem Abgabepflichtigen möglich, einen Antrag auf Rückerstattung der von ihm im Wege der Selbstbemessung entrichteten Abgabe mit der Begründung zu stellen, die Abgabenträchtigung hätte sich im Hinblick auf die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes als unrichtig erwiesen. Ein solcher Rückerstattungsantrag ist zunächst als solcher auf bescheidmäßige Festsetzung der Selbstbemessungsangabe zu werten und es ist zunächst bescheidmäßig über die Abgabefestsetzung und erst anschließend über das Rückzahlungsbegehren zu entscheiden.

In diesem Sinne hat das Unternehmen die Rückerstattung des entrichteten Altlastenbeitrages in Höhe von EUR 165.800,00 beantragt.

Da die Angaben des Unternehmens zu den näheren Umständen einer eventuellen Abgabenschuld für die eingeforderte Bescheiderstellung unzureichend gewesen sind, hat die mit der Causa beschäftigte Fachabteilung des ***ZA*** erläuternde Auskünfte eingefordert, Zl. ***4***, vom 06.03.2012.

Gemäß §§ 119, 138 BAO wurde die ***X.*** gebeten, die angeführten Unterlagen vorzulegen bzw. die nachstehenden Fragen rechtsverbindlich zu beantworten:

- 1) Bekanntgabe der Grundstücksnummern, EZ und KG der Grundstücke, auf denen die Fahrstraßen errichtet wurden.
- 2) Zeitraum der Verfüllung der verfahrensgegenständlichen Fahrstraßen mit Baurestmassen
- 3) Wiegebelege bzw. Lieferscheine für die verfahrensgegenständlichen Baurestmassen
- 4) Wie errechnet sich die in der Eingabe angegebene Tonnage 20.724,28 Tonnen eingebauter Baurestmassen?
- 5) Nachweis der Zulässigkeit dieser Geländeüberfüllung (Errichtung Fahrstraßen) mit Baurestmassen
- 6) Wasserrechtliche Bewilligungen für diese Geländeüberfüllungen mit Baurestmassen
- 7) Nachstehende Bescheide der BH ***XY*** (Zahlen: ***5*** vom 16.02.1995 und ***6*** vom 04.01.1995) und sämtliche Folge- bzw. Ergänzungsbescheide, welche in diesem Zusammenhang erlassen wurden.

Zudem wurde dem Unternehmen mitgeteilt, dass das ***ZA*** die Errichtung der Fahrstraßen in den Kieswerken ***KW4*** bzw. ***KW5*** als Verfüllen von Geländeunebenheiten mit Baurestmassen ansieht und nicht als eine unter Umständen beitragspflichtige Ablagerung von Abfällen, wie die ***X.*** vermeint.

Die Stellungnahme der ***X.*** an das ***ZA*** erfolgte am 27.03.2012, AZ ***7***

Die Fragen des Zollamtes wurden wie folgt beantwortet:

Zu 1)

Sowohl die Fahrstraße ***KW4*** wie auch die Fahrstraße ***KW5*** wurden entsprechend den Bescheiden der BH ***XY*** errichtet.

Zu 2)

Die gegenständlichen Verwendungen wurden im Zeitraum 2003 bis 2011 vorgenommen, wobei auf die der Abteilung Betriebsprüfung des ***ZA*** vorliegenden Unterlagen verwiesen wird; hier liegen genaue Tabellen und Tonnagen vor.

Zu 3)

Lieferscheine können nicht zur Verfügung gestellt werden, da konzernintern die fraglichen Materialien von der ***A.*** der Einschreiterin ohne Verrechnung zur Verfügung gestellt wurden.

Zu 4)

Die Mengenangaben erklären sich aus den bereits angeführten Unterlagen.

Zu 5)

Die für den Bau der Zufahrtstraßen eingesetzten Materialien wiesen jeweils Produktqualität auf, wie sich aus den vorliegenden Listen der gütegeschützten Baustoffe der Jahre 2006 - 2010 sowie den entsprechenden Überwachungsberichten der ***B-GmbH***, aus eben diesen Zeiträumen, ergibt. Aus den Jahren 2003 - 2005 liegen Eigenüberwachungsberichte der Sieblinien vor, die ebenfalls die Produktqualität bestätigen.

Sämtliche von der Judikatur für das Vorliegen eines Produkts geforderten Eigenschaften sind damit gegeben, zumal die Recyclingbaustoffe nach strengen Qualitätskriterien aufbereitet und auch - nach handelsüblichen Korngrößen sortiert - vertrieben werden, sodass eine Wiederverwendung dieser Baustoffe ohne weitere Bearbeitung nicht nur wahrscheinlich, sondern sichergestellt ist. Auch werden im Zuge der Aufbereitung auch die fachlichen Anforderungen an eine AbfallendeVO iSd § 5 Abs. 2 AWG 2002 erfüllt und endet die Abfalleigenschaft damit bereits vor Verbringung dieser Materialien an den Verbringungsort. Weiters handelt es sich um Straßen mit privatrechtlichem Status. Daher ist gemäß § 31 Abs. 1 OÖ StraßenG keine Bewilligung erforderlich; diese Bestimmung sieht eine Bewilligungspflicht lediglich für den Bau einer öffentlichen Straße vor. Weiters sieht auch die OÖ BauO keinen entsprechenden Bewilligungstatbestand vor und ist ein solcher auch wasserrechtlich nicht gegeben, da Fahrstraßen nicht per se nach § 32 WRG einer wasserrechtlichen Bewilligung bedürfen. Ebenso besteht nach § 5 ZI OÖ NSchG 2001 aus dem Grund, dass keine öffentlichen Straßen vorliegen, keine naturschutzrechtliche Bewilligungspflicht.

Abgesehen davon, dass schon aufgrund des Umstandes, dass gegebenenfalls ein Produkt vorliegt, keinesfalls ein Beitragstatbestand des § 3 Abs 1 ALSAG zur Anwendung kommen kann, meint der Terminus „zulässigerweise“ in § 3 Abs. 1a Z. 6 bzw. Z. 4 ALSAG nicht zwingend Maßnahmen, für die eine Bewilligung, Anzeige oder Nichtuntersagung erforderlich ist

(VwGH 2003/07/0173 vom 22.04.2004), sondern wird eine Tätigkeit auch dann zulässigerweise vorgenommen, wenn für sie keine Bewilligung, Anzeige oder Nichtuntersagung zu bewirken ist (UFS ZRV/0036-Z1W/02 vom 15.11.2004).

Angemerkt sei auch, dass Fahrstraßen und deren Unterbauten im Allgemeinen nach Maßgabe der Standfestigkeit für den LKW-Verkehr errichtet werden, woraus sich die entsprechenden Kubaturen ergeben.

Weiters wurden die in Rede stehenden Materialien generell vor ihrer Verwendung in der Recyclinganlage der ***A.*** einer stofflichen Verwertung im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 AWG 2002 zugeführt und sind daher, da ein Abfallende eingetreten ist, von vornherein keine Abfälle im Rechtsinn (VwGH 2010/07/0021 vom 28.04.2011).

Zu 6)

Es wird auf die vorstehenden Ausführungen zu Pkt. 5 verwiesen.

Zu 7)

Es wird auf die vorstehenden Ausführungen unter Pkt. 1 verwiesen.

Anmerkung der Betriebsprüfung:

Vom Unternehmen wird in der Eingabe vom 15.02.2012 Folgendes festgehalten:

Nach ständiger Judikatur ist es in Fällen der Bekämpfung einer Selbstbemessungsanlage - gemeint war wohl die Selbstbemessungsabgabe - dem Abgabepflichtigen möglich, einen Antrag auf Rückerstattung der von ihm im Wege der Selbstbemessung entrichteten Abgabe mit der Begründung zu stellen, die Abgabentrachtung hätte sich im Hinblick auf die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes als unrichtig erwiesen.

Das Unternehmen hat nicht dargelegt inwieweit das Gesetz verfassungswidrig ist. Es wäre zu hinterfragen ob dieser Rückerstattungsantrag überhaupt eine rechtliche Grundlage hat zumal keine Verfassungswidrigkeit erkennbar ist.

...

THEMENKOMPLEX BODENAUSHUBMATERIAL

3.3. Deponierung von Bodenaushubmaterial:

Im Überprüfungszeitraum hat das Unternehmen nur eine nach dem AWG 2002 bewilligte Bodenaushubdeponie betrieben und zwar ***KW4***.

Die Verfüllung des Nassbaggerungsbereiches der Kiesgrube ***KW1*** ist wasserrechtlich bewilligt worden, es handelt sich hierbei gemäß § 3 Abs. 1 Z. 1 lit.c ALSAG um eine Geländeverfüllung.

...

3.4. Überprüfung der Unterlagen:

3.4.1. Recyclingmateriallieferungen der ***A.*** an die ***X.***:

Die kostenlosen Recyclingmateriallieferungen der ***A.*** an die ***X.*** wurden im Überprüfungszeitraum ausgangsseitig verwogen, aber nicht offiziell protokolliert. Es gibt keine Verbuchung im Rechnungsjournal, weder bei der ***A.*** noch bei der ***X.***. Es gibt weder ausgangsseitig bei der ***A.*** noch eingangsseitig bei der ***X.*** Liefernachweise, Proformarechnungen oder Ähnliches, die diese Geschäftsvorgänge buchhalterisch belegen würden.

Als Nachweis über die gelieferte Recyclingmaterialmenge gibt es lediglich ein handschriftlich geführtes Protokoll. Die darin festgehaltenen Liefermengen wurden wochen- und monatsweise nach Lieferort (***KW1***, ***KW4***, ***KW3***, ***KW2***, ***KW5***) und Artikel (RS 0/4, SCHÜTTMATERIAL !!) zusammengefasst und von der ***A.*** jährlich in Form des Datenerhebungsblattes für Baurestmassenaufbereitungsanlagen (Outputmengen Brechanlage und Sortieranlage), an das Amt der öö. Landesregierung, Abt. Umweltschutz/Abfallwirtschaft gemeldet.

Da die ***X.*** sehr eng mit der ***A.*** zusammenarbeitet, Lieferung von Baurestmassen durch die ***X.*** an die ***A.***, Aufbereitung der Abfälle durch die ***A.***, Verkauf und Verwertung eines Großteils des Recyclingmaterials durch die ***X.***, wurde versucht mit Hilfe des Datenverarbeitungsprogrammes ACL die Warenströme nachzuvollziehen. Die Journale der ***A.*** und der ***X.*** der Jahre 2003 - 2011 wurden vom Unternehmen zur Verfügung gestellt, eingelesen und ausgewertet. Aufgrund der großen Anzahl an Buchungen wäre eine Gesamtprüfung ansonsten nicht möglich gewesen.

Schwerpunkt der Prüfung war die Plausibilität der Mengenangaben in den handschriftlichen Hilfsaufzeichnungen in Bezug auf die Buchhaltungsdaten. Die angelieferten verunreinigten Baurestmassen (div. Art.Nrn.) vermindert um die an Verwerter gelieferten nichtmineralischen Stoffe, lassen den Schluss zu, dass die in den handschriftlichen Aufzeichnungen festgehaltenen Recyclingmaterialmengen die tatsächlich produzierte Menge an recycelten Baurestmassen widerspiegeln.

3.4.1.1 Beprobungen des eingebauten Recyclingmaterials im März 2011:

Da kein direkter Nachweis über die von der ***X.*** getätigten Verwertungsmaßnahmen existiert, hat die ***X.*** im März 2011 und im April 2011 in den Kieswerken ***KW4***, ***KW5***, ***KW3*** und ***KW1*** unaufgefordert Probeschürfe bzw. Probebohrungen veranlasst. Mit diesen Probeschürfen wollte die ***X.*** nachweisen, dass es sich auf Grund der Gleichartigkeit des Recyclingmaterials um von der ***A.*** produzierte Materialien handelt. Die dabei gezogenen Recyclingmaterialproben sind vom Umweltlabor ***L-GmbH***, ***Adr1***, nach Maßgabe der Bestimmungen des BAWP 2006 analysiert und klassifiziert worden.

Folgende Untersuchungsergebnisse sind dem Zollamt, das zu den Probennahmen nicht eingeladen worden ist, bekanntgegeben worden:

- ***KW4*** - RMH Material entspricht der Qualitätsklasse „B“
- ***KW5*** - RMH Material entspricht der Qualitätsklasse „B“
- ***KW3*** - RMH Material entspricht der Qualitätsklasse „A“
- ***KW1***-- RMH Material entspricht der Qualitätsklasse „A“

3.4.1.1.1 Zu ***KW4***:

Laut einer vom Unternehmen angefertigten Skizze, wurde am 08.03.2011 ein Probeschurf auf dem Grst. ***8*** KG ***xx*** (Bodenaushubdeponiebereich) gemacht. Beprobt wurde eine dieses Grundstück durchschneidende und ohne Deckschicht (Deckschicht gem. RVS 01.02.11) errichtete Werkstraße. Zu diesem dokumentierten Schurf wurde kein Untersuchungsergebnis vorgelegt!! Am 07. April 2011 wurden zwei Proben aus dem Unterbau der über die Grst. ***9***, ***10*** bzw. ***11*** KG ***xx*** verlaufenden asphaltierten Deponiezufahrtstraße gezogen. Die Zufahrtstraße wurde ohne genaue Beschreibung des Probenentnahmeortes, aufgebohrt und beprobt.

Wichtige Anmerkung des Prüfers: Vergleichende DORIS-Orthoaufnahmen (Digitales Oberösterreichisches Raum-Informations-System) aus 08/2006 und 07/2010 zeigen, dass diese asphaltierte Deponiezufahrtstraße (vom Unternehmen wurden keine Hinweise über den Errichtungszeitraum gemacht) zwischen diesen beiden Orthoaufnahmezeitpunkten errichtet worden ist.

3.4.1.1.2 Zu ***KW5***:

Laut einer vom Unternehmen angefertigten Skizze, wurden drei Probeschürfe auf den Grst. ***13*** KG ***KW5*** (ein Schurf) sowie Grst. ***12*** KG ***KW5*** (zwei Schürfe) gemacht. Vergleichende DORIS-Orthoaufnahmen aus 08/2006 und 07/2010 zeigen, dass die das Grst. ***12*** durchschneidende Zufahrtstraße vor 08/2006 und die Werkstraße auf dem Grst. ***13*** nach 08/2006 errichtet worden sind. Beide Straßen sind ohne Deckschicht ausgeführt.

3.4.1.1.3 Zu ***KW3***:

Laut einer vom Unternehmen angefertigten Skizze, wurden fünf Probeschürfe auf der die Grst. ***14*** (zwei Schürfe) + ***15*** (ein Schurf) + ***16*** (zwei Schürfe) KG ***xx*** durchschneidenden Werkstraße gemacht. Das im Rahmen der Probenziehung erstellte Protokoll vom 07/08. März 2011, weist aber definitiv nur VIER Probennahmen aus. Vergleichende DORIS-Orthoaufnahmen aus den Jahren 08/2006 und 07/2010 zeigen, dass der durch die Grundstücke ***14*** und ***15*** verlaufende Werkstraßenabschnitt (errichtet

ohne Deckschicht) vor 08/2006 und der Abschnitt auf dem Grst. ***16*** nach 08/2006 errichtet worden ist.

3.4.1.1.4 Zu ***KW1***:

Laut einer vom Unternehmen angefertigten Skizze und des dem Prüfbericht des Umweltlabors Dr. Begert beiliegenden Schriftstücks wurde zu zwei verschiedenen Terminen (08.03.2011 bzw. 12.04.2011) jeweils ein Probeschurf auf den Grst. ***17*** + ***18***, KG ***xxx***, gemacht. Die beprobte Werkstraße, die ohne Deckschicht errichtet worden ist, durchschneidet diese beiden Grundstücke.

Vergleichende DORIS-Orthoaufnahmen aus 07/2001, sowie 08/2006 und 07/2010 zeigen, dass der durch das Grst. ***17***, KG ***xxx***, verlaufende Werkstraßenabschnitt bereits vor 07/2001 errichtet worden ist. Der Straßenabschnitt der durch das Grst. ***18*** läuft, stellt den Verfüllbereich der ehemaligen Inertstoffdeponie ***KW1*** (*****) dar.

...

3.4.3. Feststellungsbescheide gem. § 6 AWG 2002 des Amtes der oö Landesregierung

Am 26. September 2011 hat die Abteilung für Anlagen-, Umwelt- und Wasserrecht zwei Feststellungsbescheide gemäß § 6 AWG 2002, über die Verwendung von Recyclingmaterialien zur Errichtung einer Zufahrtstraße, erlassen.

1111 vom 26.09.2011 - Kieswerk ***KW1***

2222 vom 26.09.2011 - Kieswerk ***KW3***

Aus dem Spruch der beiden Feststellungsbescheide geht hervor, dass die Verwendung von Recyclingmaterial für die Errichtung einer Zufahrtstraße zum Kieswerk ***KW1*** bzw. zum Kieswerk ***KW3*** keiner Genehmigungspflicht gemäß § 37 Abs. 1 oder 3 Abfallwirtschaftsgesetz 2002 unterliegt. In diesem Verfahren hat das Zollamt keine Parteienstellung. Das Zollamt hat daher keinerlei Kenntnis über den Inhalt des Antrags sowie der im Verfahren vorgelegten Unterlagen.

...

5. SCHLUSSFOLGERUNG DER ABZ:

Die rechtliche Würdigung des festgestellten Sachverhalts führte zu folgenden Feststellungen :

5.1.

Die im Überprüfungszeitraum 2003 - 2011 für Bautätigkeiten (Geländeverfüllungsmaßnahmen) in den Betriebsstätten ***KW4***, ***KW5***-***SP***, ***KW2***, ***KW3*** und ***KW1*** verwendeten recycelten Baurestmassen - insgesamt 98.468 to - sind Abfälle und unterliegen gemäß § 3 Abs. 1 Z. 1 lit.c der Beitragspflicht nach dem Altlastensanierungsgesetz.

Begründung:

Wie in den in Punkt 3.5. der NS zum § 3 AISAG zitierten Begriffsbestimmungen detaillierter angeführt, unterliegt das Verfüllen von Geländeunebenheiten oder das Vornehmen von Geländeanpassungen gem § 3 dem Altlastenbeitrag. Ausgenommen davon waren immer Geländeverfüllungen oder -anpassungen. Im Zeitraum vor dem 1.1. 2006 (betrifft somit einen Großteil der verwendeten Recyclingmaterialien) musste dies im Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme geschehen, diese musste eine konkrete bautechnische Funktion erfüllen (zB Dämme und Unterbauten für Straßen, Gleisanlagen oder Fundamente, Baugruben- oder Künettenverfüllungen).

Der in § 3 Abs 1 Z 2 ALSAG 1989 idF 1996/201 normierte Ausnahmetatbestand (Erfüllen einer konkreten bautechnischen Funktion im Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme) kann nur dann zum Tragen kommen, wenn es sich dabei um eine zulässige Verwendung oder Verwertung von Abfällen handelt (diese Zulässigkeit der Verwendung bzw. der Verwertung von Abfällen trifft auch auf die vom Unternehmen gesetzten Verwertungen im Zeitraum 2006 -2011 zu), was nur dann vorliegt, wenn die Materialien für den angestrebten Zweck unbedenklich verwendet werden können.

Entgegen der Annahme des Unternehmens verlieren Baurestmassen nach dem Recyclingprozess nicht ihre Abfalleigenschaft. Die Verwertung der Recyclingmaterialien ist erst dann beitragsfrei, wenn zwei wesentliche Erfordernisse erfüllt werden: Herstellung der Recyclingbaustoffe im Rahmen eines qualitätsgesicherten Verarbeitungsprozesses (verpflichtend seit 1.1.2006) und die Zulässigkeit (technische Eignung + Umweltverträglichkeit) der Verwertung müssen gegeben sein!

Siehe Rechtssatz VWGH - 2009/07/0208 - Entscheidungsdatum 26.05.2011:

Nach dem Wortlaut des Gesetzes reicht es zur Beendigung der Abfalleigenschaft noch nicht, dass die Altstoffe die in § 5 Abs. 1 AWG 2002 bezeichnete (produktähnliche) Qualität aufweisen. Entscheidend ist vielmehr die Tatsache, dass die Altstoffe bzw. die aus ihnen gewonnenen Stoffe tatsächlich in dieser Beschaffenheit „verwendet“ werden.

Die Aufbereitung von Baurestmassen zu Recyclingbaustoffen bestimmter Qualitäten führt somit nicht das Abfallende dieser Baurestmassen herbei. Dies bewirkt erst deren unmittelbarer und zulässiger Einsatz als Baustoff. Lediglich der Einbau bzw. die Verbauung bewirkt eine Verwendung „unmittelbar als Substitution“.

Baurestmassen können nach ihrer Aufbereitung aber nicht generell für den Wiedereinbau, also nicht für jeden Zweck, dem das ursprüngliche Material gedient hatte, eingesetzt werden. Die Einsatzmöglichkeit hängt nämlich von der konkreten herkunfts- und kontaminationsbedingten Qualität (A+, A oder B) sprich UMWELTVERTRÄGLICHKEIT des jeweiligen Materials ab. Daraus folgt, dass die zum Einsatz gelangten Recyclingprodukte (Baurestmassen) bis zu ihrem Verbau Abfall darstellen und diese Eigenschaft erst durch eine zulässige Verwendung verlieren.

Vor Inkrafttreten der Bestimmungen des BAWP 2006 war die Umweltverträglichkeit

entsprechend der Richtlinie für Recycling-Baustoffe des ÖBRV geregelt.

Grundsätzlich wurde die Umweltverträglichkeit über Eluatgrenzwerte geregelt. Dabei hatten Recyclingbaustoffe generell die Grenzwerte der Eluatklasse Ib gemäß ÖNORM S 2072 einzuhalten, wobei nur ausgewählte Parameter zu untersuchen gewesen sind.

Von der Erfüllung einer konkreten bautechnischen Funktion im Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme kann nur dann die Rede sein, wenn zu dem für die Beurteilung des Vorliegens der Beitragsfreiheit relevanten Zeitpunkt bereits mit ausreichender Sicherheit feststeht, worin die übergeordnete Baumaßnahme besteht, für welche die Verfüllung/Anpassung eine konkrete bautechnische Funktion erfüllen soll. Nur so kann nämlich beurteilt werden, ob die Verfüllung/Anpassung die ihr zugedachte Funktion - und zwar in einer dem Gesetz entsprechenden Weise - erfüllen kann.

Das Unternehmen hat im Laufe der Prüfung DREI verschiedene Versionen über die Verwendung der zweifelsohne in den Kieswerken zum Einbau gelangten Recyclingmaterialien (siehe Pkt. 3.4.1.1.1 - 3.4.1.1.4) vorgebracht. Die eventuell vorhandene Umweltverträglichkeit der Materialien - alle Einsatzorte sind hydrogeologisch sensible Gebiete in denen Recyclingmaterialien höchster Qualität (A+, A) unter bestimmten Voraussetzungen verwendet werden dürfen - wollte das Unternehmen im Jahr 2011 nachträglich durch Materialbeprobungen nachweisen. 2011 wurden die Beprobungen anhand der Parameter des BAWP 2006 beprobt, obwohl die Verwendung in davorliegenden Zeiträumen erfolgt ist.

Da DREI sehr unterschiedliche Versionen über die Verwendung vorgelegt worden sind, kann man nicht mehr von konkreten Bauvorhaben sprechen die umgesetzt worden sind. Die Entledigungsabsicht der Recyclingmaterialien dürfte im Vordergrund gestanden sein, zumal das Unternehmen keine einzige geeignete Unterlage (auch nicht über Anforderung des Zollamtes im Rahmen der Abgabemeldung und des Rückerstattungsantrages - hier wurde seltsamerweise auf die Unterlagen der Betriebsprüfung, der im Verfahren selbst keine geeigneten Unterlagen vorgelegt worden sind, verwiesen), die diesen „Bauvorhaben“ einen reellen Anschein verleihen hätten können, vorgelegt hat.

Eine nachträgliche Beurteilung des Vorliegens der Beitragsfreiheit zum Zeitpunkt des Einbaus würde jeder gesetzlichen Grundlage entbehren. Dies gilt insbesondere für den Zeitraum 2003 - 2005, aber auch für die Zeiträume danach, weil vom Unternehmen zum Zeitpunkt des Einbaus des Recyclingmaterials die Eignung dieser Materialien (Umweltverträglichkeit, Einsatz in hydrologisch sensiblen Gebieten) nicht nachgewiesen worden ist.

Überdies wird aufgezeigt, dass die vom Unternehmen seit 2006 gütegeprüften produzierten Recyclingmaterialien RMH III B div. Körnungen, RS III 0/4 B, laut Fachliteratur für untergeordnete Baumaßnahmen (Künettenverfüllungen, Straßenunterbau, wobei zu beachten ist, dass RMH Material aufgrund eines mehr oder weniger hohen Ziegelanteils nicht frostsicher ist und dementsprechend beim Einbau zu berücksichtigen ist, Dammschüttungen) verwendet

werden können. Das Einsatzgebiet richtet sich nach den hydrogeologischen Gegebenheiten, zumeist ist eine Überdeckung erforderlich.

Da keine ordnungsgemäßen Buchhaltungsunterlagen - Rechnungen, Lieferscheine, Wiegezettel - zur Verfügung gestellt werden konnten, wurde die Bemessungsgrundlage für die Abgabenermittlung gem. § 184 BAO geschätzt.

Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung gem. § 184 BAO

(1) 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.

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

(3) 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 formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Grundlage für die Schätzung sind die handschriftlichen Wiegeaufzeichnungen der ***A.***, die vom Prüfer nach einer eingehenden Plausibilitätskontrolle, speziell im Hinblick auf die Ermittlung der Masse, als geeignet klassifiziert worden sind.

...“

Angefochtene Bescheide

Das Zollamt folgte den Feststellungen des Prüfers und setzte mit den vor dem Bundesfinanzgericht angefochtenen Bescheiden vom 29. Oktober 2012, Zahl: ***001*** und vom 30. Oktober 2012, Zahlen: ***002*** und ***003***, gegenüber der Bf. gemäß § 201 BAO eine in den jeweiligen Kalendervierteljahren der Kalenderjahre 2003, 2004 und 2005 gemäß § 3 Abs. 1 Z. 2 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z. 1 lit. a Altlastensanierungsgesetz (ALSAG) entstandene Altlastenbeitragsschuld wie folgt fest:

Quartal	Bemessungs- grundlage	Satz	Betrag in Euro
1. Quartal 2003	5.701,30 to	7,20 Euro/Tonne	41.054,40
2. Quartal 2003	3.842,00 to	7,20 Euro/Tonne	27.662,40

3. Quartal 2003	6.303,10 to	7,20 Euro/Tonne	45.388,80
4. Quartal 2003	5.947,40 to	7,20 Euro/Tonne	42.825,60
Summe 2003			156.931,20
1. Quartal 2004	6.810,10 to	7,20 Euro/Tonne	49.039,20
2. Quartal 2004	9.799,20 to	7,20 Euro/Tonne	70.560,00
3. Quartal 2004	6.306,30 to	7,20 Euro/Tonne	45.410,40
4. Quartal 2004	2.906,60 to	7,20 Euro/Tonne	20.930,40
Summe 2004			185.940,00
1. Quartal 2005	1.233,10 to	7,20 Euro/Tonne	8.884,80
2. Quartal 2005	3,571,10 to	7,20 Euro/Tonne	25.718,40
3. Quartal 2005	9.699,90 to	7,20 Euro/Tonne	69.840,00
4. Quartal 2005	10.095,40 to	7,20 Euro/Tonne	72.691,20
Summe 2005			177.134,40

Die Festsetzung des Säumniszuschlages gemäß § 217 BAO betrug 3.138,62 Euro für 2003, 3.718,80 Euro für 2004 und 3.542,68 Euro für 2005.

Beschwerden, Beschwerdevorbringen

Dagegen richten sich die fristgerecht erhobenen und nunmehr als Beschwerden zu wertenden Berufungen vom 7. Dezember 2012.

Die Bf. bringt darin in sachverhältnismäßiger Hinsicht zusammengefasst im Wesentlichen Folgendes vor:

Die Bf. betreibe in den Standorten ***KW1***, ***KW4***, ***KW3***, ***KW2*** und ***KW5*** Kieswerke bzw. gewerbliche Betriebsanlagen, welche gewerbe- und mineralrohstoffrechtlich jeweils umfassend genehmigt seien. Diese erwähnten Genehmigungen würden jeweils auch die Errichtung der Zufahrtsstraßen umfassen, wie sich aus den jeweils Bezug habenden Lageplänen ergebe.

Die mit der Bf. im Konzernverbund stehende ***A-GmbH*** betreibe im Standort ***D.*** die mit dem Bescheid des Bürgermeisters der Landeshauptstadt ***D.*** vom 30.11.1992, ***19***, gewerberechtlich genehmigte Recyclinganlage für Bauschutt, in der sie

Baurestmassen sortiere, zerkleinere und somit Recyclingprodukte herstelle.

Seit dem Jahr 2003 verwende die Bf. die in der genannten Recyclinganlage erzeugten Produkte zur Herstellung von Wegigkeiten, d.h. Zufahrtsstraßen und Werksstraßen in den betreffenden Standorten. Ebenso sei mit diesen Produkten in ***KW3*** eine - konsensgemäße - Übungstrabrennbahn errichtet worden.

Im März und April 2011 seien in den Standorten ***KW1***, ***KW4***, ***KW3*** und ***KW5*** auf den erwähnten Straßen entsprechend den dem Zollamt bereits vorliegenden Unterlagen Probeschurfe angefertigt und entsprechende Proben gezogen worden.

Diese hätten für sämtliche Standorte anhand der Tabellen in Punkt 4.4.1 des Bundesabfallwirtschaftsplanes 2006 ergeben, dass die für die Errichtung dieser Zufahrtsstraßen verwendeten Materialien die Qualität A aufweisen würden; die entsprechenden Prüfberichte würden dem Zollamt vorliegen, wobei auch nachgewiesen sei, dass auf den Standorten ***KW4*** und ***KW5*** tatsächlich ebenfalls von A-Qualität der verwendeten Materialien auszugehen sei.

Unter Zugrundelegung des oben dargestellten Sachverhalts seien für die Standorte ***KW1*** und ***KW3*** nachstehende Bescheide erlassen worden:

- Bescheid des Landeshauptmannes von OÖ vom 26.09.2011, ***1111***, mit dem festgestellt werde, dass die Verwendung von Recyclingmaterial für die Errichtung einer Zufahrtsstraße zum Kieswerk ***KW1*** der Bf. keiner Genehmigungspflicht gemäß § 37 Abs. 1 oder 3 AWG 2002 unterliege.
Die zuständige AWG-Behörde gehe hier begründend davon aus, dass Recyclingmaterial der Qualität "A" als Ersatz von Rohstoffen einer Verwertung zugeführt worden sei.
- Bescheid des Landeshauptmannes von OÖ vom 26.09.2011, ***2222***, mit dem festgestellt werde, dass die Verwendung von Recyclingmaterial für die Errichtung einer Zufahrtsstraße zum Kieswerk ***KW3*** der Bf. keiner Genehmigungspflicht gemäß § 37 Abs. 1 oder 3 AWG 2002 unterliege.
Auch hier führe die zuständige Behörde begründend aus, dass das Recyclingmaterial der Qualität "A" als Ersatz von Rohstoffen einer Verwertung zugeführt worden sei, sodass im Lichte des § 37 Abs. 1 AWG 2002 keine Genehmigungspflicht gemäß § 37 Abs. 1 AWG 2002 vorliege.

Ferner sei mit - dem Zollamt ebenfalls vorliegenden - Bescheid der BH ***XY*** vom 17.08.2011, ***20***, ein gemäß § 358 Abs. 1 GewO gestellter Antrag der Bf., wonach die Errichtung und der Betrieb der Übungstrabrennbahn ***KW3*** nicht der gewerberechtlichen Betriebsanlagengenehmigung nach § 74 GewO bedarf, mangels Parteistellung zurückgewiesen worden.

Dies nach der Bescheidbegründung deshalb, weil die Bf. nicht Inhaberin dieser Anlage sei.

Mit Schriftsatz vom 15.02.2012 seien im Hinblick auf den Umstand, dass an den beiden Standorten ***KW4*** und ***KW5*** nicht ausgeschlossen sei, dass die angeführte

Verwendung der dort in Rede stehenden, prüfungsgegenständlichen Materialien bloß temporär erfolgt sei, vorsorglich und unpräjudiziell Altlastenbeitragsanmeldungen bezüglich einer Bemessungsgrundlage von insgesamt 20.725 t erstattet worden und unter einem der entsprechenden, vorsichtshalber mit einer Beitragshöhe von EUR 8,00 je angefangener Tonne veranschlagte Altlastenbeitrag von EUR 165.800,00 entrichtet worden. Zugleich sei im Hinblick darauf, dass eine Altlastenbeitragspflicht in Wahrheit nicht bestehe, ein Antrag auf Rückerstattung des Altlastenbeitrags für die Verwendung dieser Recyclingmaterialien gestellt worden.

Auf einen „Vorhalt“ des Zollamts vom 29.02.2012 sei von der Bf. mit Schriftsatz vom 27.03.2012 ausdrücklich bekanntgegeben worden, dass diese Verwendungen im Zeitraum von 2003 bis 2011 vorgenommen worden seien und diese auch bereits Gegenstand der Außenprüfung des Zollamtes seien.

Über die eingangs erwähnte Außenprüfung habe das Zollamt eine vom 29.05.2012 datierende Niederschrift, Zahl: ***000***, verfasst. Diesbezüglich habe die Bf. mit Schreiben vom 29.06.2012 eine umfassende Stellungnahme abgegeben, in der sie u.a. auch beantragt habe, dass betreffend die Standorte ***KW1***, ***KW4***, ***KW3*** und ***KW5*** Bildmaterial zur Verfügung gestellt werde - es werde stets auf Orthofotos aus den Jahren 2001, 2006 und 2010 verwiesen -, um im Wege des Parteiengehörs mit gleichem Kenntnisstand vom Akteninhalt Stellung nehmen zu können.

Dieser Antrag sei vom Zollamt nicht berücksichtigt worden.

Eine Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheids liege auch insofern vor, als in der - in der Bescheidbegründung verwiesenen - Niederschrift vom 29.05.2012 die Mengen für die Standorte ***KW3*** und ***KW4*** vertauscht worden seien: In Wahrheit ressortiere die Übungstrabrennbahn zum Standort ***KW3*** und nicht zum Standort ***KW4***.

In einem die Beschwerden ergänzenden Schriftsatz vom 15. Februar 2019 bringt die Bf. auszugsweise Folgendes vor:

1. Die angefochtenen Abgabenbescheide würden wie eingangs erwähnt die Kalenderjahre 2003 bis 2005 betreffen.

Zur Übersichtlichkeit und aufgrund vergleichbarer Sachverhaltsgrundlagen werde zu allen drei im Stadium vor Beschwerdeverentscheidung bei der belangten Behörde anhängigen Rechtsmittelverfahren einheitliches Vorbringen erstattet, weshalb dieser Schriftsatz postalisch in 3-facher Ausfertigung eingebracht werde.

2. In allen drei Kalenderjahren seien Verwendungen von Baurestmassenrecyclingmaterialien an den Standorten Kieswerk ***KW1***, Kieswerk ***KW4***, Kieswerk ***KW3***, Übungstrabrennbahn ***KW3*** verfahrensgegenständlich.

Bloß auf das Kalenderjahr 2003 beziehe sich die Abgabenvorschreibung betreffend das Kieswerk ***KW2***.

3. Betreffend das Kieswerk ***KW1*** sei vorzubringen, dass in diesem Fall die in der Niederschrift vom 29.05.2012 ersichtlichen Mengen für die Jahre 2003 bis 2005 nicht im

Kieswerk ***KW1*** verwendet worden seien. Vielmehr hätten Materialweitergaben an das seinerzeit im Konzernverband befindliche Unternehmen ***X.***-***S.*** GmbH stattgefunden, welche die Materialien nicht selbst verwendet habe, sondern ihrerseits an Kunden abgegeben habe. Dazu lege die Bf. exemplarisch beiliegende Rechnungen der ***X.***-***S.*** GmbH an ihre Kunden aus dem relevanten Zeitraum vor (Beilagen ./1 bis 3, jeweils nur postalisch):

- Schlussrechnung an die ***Z.*** Bau GmbH vom 31.12.2004 betreffend die Baustelle „***bst***“ mit Position „Schüttmaterial liefern, einbauen“ über 500 m³ (entspreche bei einem spezifischen Gewicht von 1,5 Tonnen je Kubikmeter einer Menge von 750 Tonnen);
- 3. Teilrechnung an die ***GH*** BaugesmbH & Co KG vom 28.02.2005 betreffend die Baustelle „***bst1***“ mit Position „Schüttung Baustraße u. Arbeitsplanum“ über 4.000 m³ (entspreche bei einem spezifischen Gewicht von 1,5 Tonnen je Kubikmeter einer Menge von 6.000 Tonnen);
- Schlussrechnung an die ***BTA*** AG vom 30.04.2005 betreffend die Baustelle „***bst1*** Logistikhalle“ mit Position „Schicht Schüttmaterial über 7.636,36 m³ (entspreche bei einem spezifischen Gewicht von 1,5 Tonnen je Kubikmeter einer Menge von 11.454,54 Tonnen). Es seien somit (zumindest) 18.204,54 Tonnen Material an Dritte abgegeben und daher nicht am Standort verwendet worden, wobei die Niederschrift vom 29.05.2012 von einer Gesamtmenge von 17.959,40 Tonnen betreffend diesen Standort ausgehe. Entsprechend sei in diesem Zusammenhang am Standort ***KW1*** keinerlei altlastenbeitragspflichtigen Tatbestand ersichtlich, sodass auch aus diesem Grund die angefochtenen Bescheide insoweit rechtswidrig seien.

4. Betreffend das Kieswerk ***KW3*** bestehe eine Bindung an das Erkenntnis des LVwG OÖ vom 22.01.2018, LVwG-551092/12/KH/BBa, nur betreffend ein Ausmaß von 3.600 m³ an verwendeten Materialien. Ausgehend davon sei - nämlich wenn man (allerhöchstens) ein durchschnittliches spezifisches Gewicht von 1,5 Tonnen je Kubikmeter annehme - für den gesamten Zeitraum von 2003 bis 2011 eine Tonnage von 5.400 Tonnen angesprochen; anderes Material sei vom erwähnten Erkenntnis keinesfalls erfasst, sodass für den Zeitraum 2003 bis 2005 keinesfalls ein für eine höhere Tonnage zu entrichtender Abgabenbeitrag in Betracht komme.

5. Im Bereich des Kieswerks ***KW4*** sei festzuhalten, dass hier Materialien nicht im hydrogeologisch sensiblen Gebiet und jedenfalls unter einer festen Deckschicht, nämlich unter einer Asphaltdecke, verwendet worden seien. Sachverhaltsgemäß sei damit - mit Blick auf das Erkenntnis des LVwG OÖ vom 22.01.2018, LVwG-551145/8/KH/BBa, - keine vergleichbare Konstellation zum Kieswerk ***KW5*** gegeben. Vielmehr sei am Standort Kieswerk ***KW4*** die Verwendung der Baurestmassenrecyclingmaterialien nach dem Stand der Technik erfolgt und - so wie an allen anderen Standorten auch - konsensgemäß und daher zulässigerweise und altlastenbeitragsfrei.

6. Zur Übungstrabrennbahn ***KW3*** sei zunächst darauf hinzuweisen, dass mit dem Bescheid der BH ***XY*** vom 17.08.2011, ***20***, ein gemäß § 358 Abs 1 GewO 1994

gestellter Antrag der Beschwerdeführerin, wonach die Errichtung und der Betrieb dieser Rennbahn nicht der gewerberechtlichen Betriebsanlagengenehmigung nach § 74 GewO 1994 bedürfe, mangels Parteistellung zurückgewiesen worden sei.

Dies nach der Bescheidebegründung deshalb, weil die Bf. nicht Inhaberin dieser Anlage sei. Im Sinne des § 4 Abs 3 AISAG idF vor BGBl I 2003/71 sei daher davon auszugehen, dass die Bf. nicht Altlastenbeitragsschuldnerin sei.

Zu beachten sei weiters, dass es sich im vorliegenden Fall nicht um ein Betriebsgrundstück der Bf. handle und die entsprechenden Grundstücke, auf denen sich diese Übungstrabrennbahn befinde, auch niemals im Verfügungsbereich der Bf. gestanden seien.

Entsprechend sei die entsprechende Materialverwendung nicht in Eigenregie der Bf. erfolgt, sondern sei diese vom Grundstückseigentümer beauftragt worden.

Habe aber jemand einen anderen beauftragt, bestimmte Materialien auf einem von ihm als Auftraggeber bestimmten Grundstücks zu verfüllen, und sich daher des anderen zur Ausführung dieses Vorhabens bedient, ohne dass der Auftragnehmer ein Grundstück für die Ablagerung des Abfalls zu bestimmen gehabt hätte, so sei der Auftragnehmer nicht als Beitragsschuldner anzusehen (vgl auch Scheichl/Zauner ALSAG [2010] § 4 Rz 18). Die Bf. sei bloß Auftragnehmerin gewesen und komme daher als Beitragsschuldnerin nicht in Frage.

Dies betreffe eine - in den hier gegenständlichen angefochtenen Abgabenbescheiden erfasste - Gesamtmenge von 39.210,60 Tonnen im gesamten Zeitraum (sohin eine Abgabemenge von EUR 287.962,64 [39.211 Tonnen x EUR 7,20/Tonne x Säumniszuschlag iHv 1,02] über diesen Zeitraum), denn der beiliegende Technische Bericht der Zivilgeometer ***ZT***, vom 11.01.2019, GZ 12027, weise diese Menge aus (Beilage ./4, nur postalisch).

7. Zum Kieswerk ***KW2*** werde auf das bisherige Beschwerdevorbringen verwiesen.

In rechtlicher Hinsicht wird in den Beschwerden u.a. vorgebracht, es sei von der Bf. im Zuge der Betriebsprüfung nachgewiesen worden, dass bei den eingesetzten Materialien sämtliche von der Judikatur (vgl. etwa EuGH 18.04.2002, C-9/00, Palin Granit Oy; VwGH 18.09.2002, 2001/07/0172; 29.01.2004, 2000/07/0074; 28.04.2005, 2003/07/0017) für das Vorliegen eines Produktes geforderten Eigenschaften gegeben seien, zumal die Recyclingbaustoffe nach strengen Qualitätskriterien aufbereitet und vertrieben worden seien, sodass eine Wiederverwendung dieser Baustoffe ohne weitere vorherige Bearbeitung sichergestellt sei. Auch seien im Zuge der Aufbereitung die fachlichen Anforderungen an eine Abfallendeckungsordnung iSd § 5 Abs. 2 AWG 2002 erfüllt worden und daher ende die Abfalleigenschaft bereits vor der Verbringung dieser Materialien an den jeweiligen Bestimmungsort.

In diesem Sinne halte auch die Mitteilung der Europäischen Kommission 21.02.2007, KOM(2007) 59 auf S 8 fest, dass mit dem Abschluss eines Recyclingprozesses das fragliche Material bereits vor seiner späteren Verwendung als Produkt anzusehen sei. Es sei während der Betriebsprüfung auch der technische Bericht der Zivilingenieure ***ZI***, vom 21.04.2005 betreffend die Errichtung der ***bachversickerung ***KW4*** vorgelegt worden. Aus diesem

Dokument gehe hervor, dass das gegenständliche Recyclingmaterial auch für Hochwasserdammschüttungen geeignet sei. Damit weise es - entgegen den Annahmen der Erstbehörde - bei richtiger rechtlicher Wertung sogar die Eignung für die Verwendung in einem hydrogeologisch sensiblen Gebiet auf. Liege aber Produktqualität für die Verwendung als Hochwasserdammschüttmaterial - und damit per definitionem in einem hydrogeologisch sensiblen Gebiet - vor, so sei dies bei der Errichtung von Straßen von vorneherein der Fall; dies unabhängig davon, ob diese in einem hydrogeologisch sensiblen oder weniger sensiblen Gebiet erfolge.

Die Materialien seien zuvor in der Recyclinganlage der ***A.*** einer stofflichen Verwertung iSd § 2 Abs. 5 Z 2 AWG 2002 zugeführt worden und daher von vornherein keine Abfälle im Rechtssinn, da ein Abfallende eingetreten sei (vgl. VwGH 28.04.2011, 2010/07/0021). Es entstehe am Ende der Abfallbehandlung sofort ein marktfähiges Produkt, wie auch die in den beim Amt der OÖ Landesregierung erliegenden Datenerhebungsblättern dieser Recyclinganlage und die im EDM ersichtlichen Verkäufe an andere Unternehmen belegen würden.

Selbst wenn man die Ansicht vertrete, dass die Materialien Abfall im Rechtssinne seien, so sei darauf zu verweisen, dass diesfalls das Abfallende bereits dann eintrete, wenn die Materialien den Liefer-LKW verlassen würden, um zur Errichtung einer Zufahrtsstraße verwendet zu werden.

Abfall verliere seine Abfalleigenschaft gemäß § 5 Abs. 1 AWG 2002 jedenfalls im Zeitpunkt einer zulässigen Verwendung bzw. Verwertung.

Eine Abfallende-Verordnung sei zwar für Baurestmassen noch nicht erlassen worden, jedoch erfülle das eingebaute Material die Qualitätsklasse A nach dem Bundesabfallwirtschaftsplan 2006 und 2011 und habe damit zu jedem Zeitpunkt für den vorgesehenen Zweck unbedenklich verwendet werden können. Das eingesetzte Material habe daher im Zeitpunkt der Aufbringung seine Abfalleigenschaft verloren.

Verwiesen werde auch auf die Bescheide des Landeshauptmannes von OÖ vom 29. September 2011, nach deren Begründung eine ausschließliche stoffliche Verwertung vorgenommen worden sei. Stelle daher die Verwendung der Recyclingmaterialien eine stoffliche Verwertung dar, habe das eingesetzte Material spätestens im Zeitpunkt der Aufbringung seine Abfalleigenschaft verloren. Das dem Bescheid des Landeshauptmannes von OÖ vom 29. September 2011 zu Grunde liegende Feststellungsverfahren nach § 6 Abs. 6 Z. 1 AWG 2002 sei auch als auf das Thema des Abfallendes spezialisiertes Verfahren zu werten. Es bestehe daher eine Bindung der das ALSAG vollziehenden Behörde an den genannten Bescheid des Landeshauptmannes von OÖ.

Mit dem bereits erwähnten Bescheid der BH ***XY*** vom 17.08.2011, ***20***, sei ein gemäß § 358 Abs. 1 GewO gestellter Antrag der Bf., wonach die Errichtung und der Betrieb der Übungstrabrennbahn ***KW3*** nicht der gewerberechtlichen Betriebsanlagengenehmigung nach § 74 GewO bedürfe, mangels Parteistellung zurückgewiesen worden. Dies nach der Bescheidbegründung deshalb, weil die Bf. nicht Inhaberin dieser Anlage sei. In diesem Lichte

sei keinesfalls im Sinne des § 4 Abs. 3 ALSAG idF vor BGBl I 2003/71 davon auszugehen, dass die Bf. Altlastenbeitragsschuldnerin sei, zumal ein Altlastenbeitrag angesichts der auch hier eingesetzten, idente Qualität wie an den anderen Standorten aufweisenden Materialien von vornherein nicht anfalle. Der Verweis auf den Bescheid der BH ***XY*** vom 09.11.2005 gehe daher ins Leere.

Beschwerdevorentscheidungen

Das Zollamt wies die Beschwerden vom 7. Dezember 2012 mit Beschwerdevorentscheidungen vom 26. Februar 2019, Zln. ***21***, als unbegründet ab.

Vorlageanträge

Mit den Schriftsätzen vom 4. April 2019 beantragte die Bf. die Entscheidung über die jeweilige Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageanträge).

Sie wiederholte darin das ergänzende Vorbringen vom 15.02.2019 und brachte zudem im Wesentlichen Folgendes vor:

Betreffend das Kieswerk ***KW3*** bestehe eine Bindung an das Erkenntnis des LVwG OÖ vom 22. Jänner 2018, LVwG-551092/12/KH/BBa, nur betreffend ein Ausmaß von 3.600 m³ - das seien umgerechnet 5.400 Tonnen - an verwendeten Materialien.

Im Bereich des Kieswerks ***KW4*** sei festzuhalten, dass hier Materialien nicht im hydrogeologisch sensiblen Gebiet und jedenfalls unter einer festen Deckschicht, nämlich unter einer Asphaltdecke, verwendet worden seien. Sachverhaltsgemäß sei damit - mit Blick auf das Erkenntnis des LVwG OÖ vom 22. Jänner 2018, LVwG-551145/8/KH/BBa - keine vergleichbare Konstellation zum Kieswerk ***KW5*** gegeben. Vielmehr sei am Standort Kieswerk ***KW4*** die Verwendung der Baurestmassenrecyclingmaterialien nach dem Stand der Technik und - so wie an allen konsensgemäß und daher zulässigerweise und anderen Standorten auch altlastenbeitragsfrei erfolgt. Weiters ist diesbezüglich bei der BH ***XY*** über Antrag der Bf. ein Feststellungsverfahren gemäß § 10 ALSAG anhängig.

Zur Übungstrabrennbahn ***KW3*** sei zunächst darauf hinzuweisen, dass mit dem Bescheid der BH ***XY*** vom 17. August 2011, ***20***, ein gemäß § 358 Abs. 1 GewO 1994 gestellter Antrag der Bf., wonach die Errichtung und der Betrieb dieser Rennbahn nicht der gewerberechtlichen Betriebsanlagengenehmigung nach § 74 GewO 1994 bedürfe, mangels Parteistellung zurückgewiesen worden. Dies nach der Bescheidsbegründung deshalb, weil die Beschwerdeführerin nicht Inhaberin dieser Anlage sei. Im Sinne des § 4 Abs. 3 ALSAG idF vor BGBl I 2003/71 sei daher davon auszugehen, dass die Bf. nicht Altlastenbeitragsschuldnerin sei. Zu beachten sei weiters, dass es sich im vorliegenden Fall nicht um ein Betriebsgrundstück der Bf. handle und die entsprechenden Grundstücke, auf denen sich diese Übungstrabrennbahn befinde, auch niemals im Verfügungsbereich der Bf. gestanden seien. Entsprechend sei die entsprechende Materialverwendung nicht in Eigenregie der Bf. erfolgt, sondern sei diese vom Grundstückseigentümer beauftragt worden. Habe aber jemand einen anderen beauftragt,

bestimmte Materialien auf einem von ihm als Auftraggeber bestimmten Grundstück zu verfüllen, und sich daher des anderen zur Ausführung dieses Vorhabens bedient, ohne dass der Auftragnehmer ein Grundstück für die Ablagerung des Abfalls zu bestimmen gehabt habe, so sei der Auftragnehmer nicht als Beitragsschuldner anzusehen (vgl auch Scheichl/Zauner ALSAG [2010] § 4 Rz 18). Die Bf. sei bloß Auftragnehmerin und komme daher als Beitragsschuldnerin nicht in Frage.

Dies betreffe eine Menge von 6.179,70 Tonnen im Kalenderjahr 2003, 13.977,90 Tonnen im Kalenderjahr 2004 und 18.378,20 Tonnen im Kalenderjahr 2005. Der Technische Bericht der Zivilgeometer *****ZT*****, vom 11.Jänner 2019, GZ 12027, weise für die Übungstrabrennbahn *****KW3***** eine Gesamtmenge von 39.210,60 Tonnen aus.

Vorlageberichte

Mit den Vorlageberichten vom 30. April 2019 wurden in der Folge die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Feststellungsverfahren

Mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft *****TG***** vom 17. September 2014, GZ. *****22*****, wurde der Antrag der Bf. vom 27. Juli 2012 in der Fassung des Antrages vom 26. März 2014, *„Die zuständige Behörde wolle feststellen, dass die im Zeitraum von 2003 bis 2011 im Kieswerk *****KW1***** in dem in Punkt 1.7 zeitlich aufgeschlüsselten Gesamtausmaß von 23.176,21 Tonnen verwendeten Recyclingmaterialien, nämlich Recyclingsandmaterial und Recyclingbaustoffmaterialien aus Hochbaurestmassen mit den entsprechenden Produktbezeichnungen, aus der mit dem Bescheid des Bürgermeisters der Landeshauptstadt *****D.***** vom 30.11.1992, *****19*****, genehmigten Recyclinganlage keine Abfälle iSd § 2 Abs. 4 ALSAG sind und in der Verwendung dieser Materialien im Kieswerk *****KW1***** keine beitragspflichtige Tätigkeit iSd § 3 Abs.1 ALSAG vorliegt“* zurückgewiesen.

In der Bescheidbegründung heißt es u.a., dass die Bf. mit Schreiben vom 31. März 2014 die Gewichtsmengen und Einbauzeiträume für die Produkte Recyclingsand (RS III 0/4 B) und Recyclingbaustoffmaterial aus Hochbaurestmassen (RMH III 0/45 B und RMH III 0/63 B) in diesem Kieswerk mitteilte.

Für die Jahre 2003 bis 2005 wurde dies im genannten Bescheid wie folgt dargestellt:

Jahr 2003	Recycling-Baustoff	Recyclingsand
1. Quartal	1.562,30 t	477,40 t
2. Quartal	531,50 t	323,40 t
3. Quartal	1.042,60 t	1.465,90 t
4. Quartal	642,50 t	995,20 t
gesamt 2003	3.778,90 t	3.261,90 t

Jahr 2004	Recycling-Baustoff	Recyclingsand
1. Quartal	999,10 t	660,40 t
2. Quartal	4.749,90 t	72,60 t
3. Quartal	1.096,80 t	103,40 t
4. Quartal	155,60 t	0,00 t
gesamt 2004	7.001,40 t	836,40 t

Jahr 2005	Recycling-Baustoff	Recyclingsand
1. Quartal	375,81 t	27,80 t
2. Quartal	895,70 t	0,00 t
3. Quartal	195,70 t	17,40 t
4. Quartal	1.568,40 t	0,00 t
gesamt 2005	3.035,61 t	45,20 t

In Feststellungsverfahren gemäß § 10 ALSAG stellte das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich (LVwG OÖ) mit den Erkenntnissen vom 8. Juni 2016, GZ. LVwG-550720/3/KH, und vom 22. Jänner 2018, GZ. LVwG-551092/12/KH/BBA, die Bescheide der Bezirkshauptmannschaft ***XY*** vom 22. April 2013, GZ: ***23***, und vom 4. Jänner 2017, GZ: ***24***, betreffend fest, dass die von der Bf. in den Jahren 2003 bis 2011 für die Errichtung der Zufahrtsstraße zum Kieswerk ***KW3*** auf den Grundstücken Nr. ***25***, ***14***, ***15*** und ***16***, jeweils KG ***xx***, verwendeten Recyclingmaterialien im Ausmaß von rund 3.600 m³, die aus der mit dem Bescheid des Bürgermeisters der Landeshauptstadt ***D.*** 30. November 1992, GZ: ***19***, genehmigten Recyclinganlage stammen,

1. Abfall im Sinne des AWG 2002 sind,
2. dem Altlastenbeitrag nach § 3 Abs. 1 Altlastensanierungsgesetz, BGBl. Nr. 325/1990, in der Fassung vor bzw. nach dem Inkrafttreten der Novelle BGBl. I Nr. 71/2003, unterliegen und
3. in der Verwendung dieser Materialien für die Errichtung der Zufahrtsstraße zum Kieswerk eine beitragspflichtige Tätigkeit vorliegt.

Die gegen das Erkenntnis vom 22. Jänner 2018, GZ. LVwG-551092/12/KH/BBA, erhobene Revision wurden vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 22. Oktober 2018, Ra 2018/16/0179, zurückgewiesen.

In einem Feststellungsverfahren gemäß § 10 ALSAG stellte das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich (LVwG OÖ) mit Erkenntnis vom 22. Jänner 2018, GZ. LVwG-551145/8/KH/BBA, den Bescheid der Bezirkshauptmannschaft ***AB*** vom 8. Juni 2017, GZ: ***26***,

betreffend fest, dass die von der Bf. in den Jahren 2003 bis 2005 für die Errichtung der Zufahrtsstraße zum Kieswerk ***KW5*** auf den Grundstücken Nr. ***27***, ***12***, ***28***, ***29*** und ***30***, KG ***KW5***, verwendeten Recyclingmaterialien (aus Hochbau-Restmassen) im Ausmaß von 5.855 Tonnen, die aus der mit dem Bescheid des Bürgermeisters der Landeshauptstadt ***D.*** vom 30. November 1992, GZ: ***19***, betriebsanlagengenehmigten Recyclinganlage stammten,

1. dem Altlastenbeitrag nach § 3 Abs. 1 Altlastensanierungsgesetz, BGBl. Nr. 325/1990, in der Fassung vor dem Inkrafttreten der Novelle BGBl. I Nr. 71/2003, unterliegen und
2. in der Verwendung dieser Materialien für die Errichtung der Zufahrtsstraße zum Kieswerk eine beitragspflichtige Tätigkeit vorliegt.

Die dagegen erhobene Revision wurden vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 22. Oktober 2018, Ra 2018/16/0178, zurückgewiesen.

Mündliche Verhandlung

In der am 23. November 2023 durchgeführten Verhandlung behielt sich der Vertreter der bf. Partei die nachträgliche Prüfung der in Rede stehenden Materialmengen vor. Hinsichtlich des Standortes ***KW1*** wiederholte die Bf. im Wesentlichen ihre Argumentation, dass die von der belangten Behörde für den Zeitraum 2003 bis 2005 herangezogene Materialmenge im Ausmaß von 17.959,4 Tonnen tatsächlich nicht in ***KW1*** im Kieswerk verwendet worden sei, sondern an die ***X.*** ***S.*** GmbH und in der Folge an deren Kunden abgegeben worden sei. Im Kieswerk ***KW1*** sei ein Zwischenlager eingerichtet worden und von dort sei das Material an Kunden weitergegeben worden. Die bei der ***A.*** für die Erstellung der Wiegelisten zuständige Person habe neben den Mengen auch den Standort für die Lkw-Fahrer vermerkt. Dabei sei aber nicht unterschieden worden, ob das Material für das Zwischenlager oder für ein bestimmtes Bauvorhaben, etwa die Errichtung von Fahrstraßen im Kieswerk, bestimmt sei.

Es sei zu vermuten, dass der Prüfer anlässlich der Betriebsprüfung erst für die Jahre 2010 und 2011 unterschieden habe, ob im Standort ***KW1*** Material lediglich zwischengelagert oder für die Errichtung von Fahrstraßen verwendet worden sei.

Der Prüfer gab dazu an, dass dies aufgrund des lange zurückliegenden Zeitraumes schwierig nachzuvollziehen sei. Er habe die Unterlagen und Daten von der ***A.*** bekommen und es sei ihm der Verwendungszweck erklärt worden. Ich könne heute nicht mehr genau sagen, wo das Material tatsächlich „gelandet“ sei. Papiermäßig sei es jedenfalls dorthin gegangen und im Nachhinein sei das eigentlich besprochen worden. Man habe gesehen, dass die Probenziehung aus dem Bereich einer Fahrstraße stamme. Mehr könne man dazu jetzt nicht sagen.

Der im Rahmen der mündlichen Verhandlung als Zeuge einvernommene ehemalige Geschäftsführer der Bf. gab zur Errichtung der Übungstrabrennbahn in ***KW3*** im

Wesentlichen Folgendes an:

Er sei im Zeitraum der Errichtung der Trabrennbahn handelsrechtlicher Geschäftsführer sowohl der ***X.*** als auch der ***A.*** gewesen. Das betreffende Grundstück sei ihm vom Grundstückseigentümer zur Verfügung gestellt worden. Die ursprünglich weiter nördlich gelegene Übungstrabrennbahn habe abgebaut und als Ersatz auf einem südlich gelegenen Nachbargrundstück neu errichtet werden sollen. Die für die Herstellung verwendeten Recyclingmaterialien seien aus der Anlage der ***A.*** gekommen.

Die mit der Errichtung der Übungstrabrennbahn zusammenhängenden Vereinbarungen mit dem ihm freundschaftlich verbundenen Grundstückseigentümer, Herrn Karl ***N.***, seien ausschließlich per Handschlag erfolgt. Herr ***N.*** habe gesagt: „Wenn du oben abbauen willst, musst du mir aber die Übungstrabrennbahn umlegen.“ Die Familie ***N.*** betreibe heute noch ein Trabergestüt. Daher wurde diese Bahn benötigt und weiter südlich ein Grundstück zur Verfügung gestellt. Der Grundstückseigentümer habe selber ausgemessen und mit Pflöcken angezeigt, wo etwas hinkommen müsse. Dieser habe auch beobachtet, wie durch Mitarbeiter der Bf. die Zufahrtsstraßen im Kieswerk mit Recyclingmaterial aufgeschüttet und mit Walzen befestigt worden seien. Daher sei das Material von ihm auch gewünscht worden. Man könne nicht davon ausgehen, dass der Grundstückseigentümer Anschüttungen mit Material, das ihm nicht recht gewesen wäre, zugelassen hätte.

Die Recyclingmaterialien aus der Anlage der ***A.*** sollten auch für die Errichtung der Übungstrabrennbahn verwendet werden, zumal anderes Material auch gar nicht zur Verfügung gestanden sei. Der Grundstückseigentümer habe explizit gesagt, dass er das Material wolle, weil er gesehen habe, wie sich dieses mit der Walze habe verdichten lasse. Er habe ja in den Kurven seitliche Erhöhungen benötigt und diese Erhöhungen seien mit diesem Material ideal herzustellen gewesen.

Vom Auftrag des Grundstückseigentümers sei auch das konkrete Material umfasst gewesen und der Grundstückseigentümer habe auch das konkrete Grundstück bestimmt.

Zum Standort ***KW1*** gab der Zeuge an, dass die ***X.*** ***S.*** GmbH sich einerseits mit Straßenbau und andererseits mit Erdbau befasst habe und dafür Schüttmaterial benötigt habe. Von der Zwischendeponie ***KW1*** habe die ***X.*** ***S.*** GmbH das Material abgeholt und zu ihren Kunden gebracht. Das Material sei innerhalb des Firmenverbundes kostenlos zur Verfügung gestellt worden.

Die Bf. brachte in Bezug auf den Standort ***KW2*** vor, dass das in Rede stehende Recyclingmaterial im Ausmaß von 1.489,9 Tonnen für die Schüttung eines Aufgabebunkers zur Kiesaufgabe verwendet worden sei. Es handle sich dabei um eine Auffahrtsrampe für Lkw zu einem höher liegenden Trichter, unter dem Kiesabzugsförderbänder angeordnet seien, welche z.B. auf eine Siebmaschine oder auf eine Kieswaschanlage führen würden. Das Material sei für diese Rampe als Unterbau verwendet worden.

Urkundenvorlage und Stellungnahme der Bf. vom 7. Dezember 2023

Die Bf. bringt darin vor, dass der von der ***ZT*** verfasste Technische Bericht zur Kubaturermittlung vom 11.01.2019, welcher der Eingabe vom 15.02.2019 beigelegt worden sei, eine Materialverwendung im Ausmaß von 39.210,60 Tonnen bei der Übungstrabrennbahn ***KW3*** ausweise. Der ***ZT*** komme als Ziviltechnikergesellschaft für Vermessungs- und Markscheidewesen für diese Fachbereiche gemäß § 3 Abs. 3 Ziviltechnikergesetz 2019 öffentlicher Glaube zu (vor Inkrafttreten des Ziviltechnikergesetzes 2019 am 01.07.2019 habe dies gemäß § 4 Abs 3 Ziviltechnikergesetz 1993 gegolten).

Somit sei an diesem Standort von einer Menge von 39.210,60 Tonnen in den Jahren 2003 bis 2005 auszugehen. Anhand der Niederschrift der belangten Behörde vom 29.05.2012, Zahl: ***000***, verbleibe sohin eine Menge von 8.094,50 Tonnen, welche in diesem Zeitraum nicht in der Übungstrabrennbahn ***KW3*** verwendet worden seien (Differenz zwischen den an die in der Niederschrift vom 29.05.2012 so bezeichneten Standorte ***KW3*** und ***KW4*** angelieferten Materialmengen in Höhe von 47.305,10 Tonnen und den besagten 39.210,60 Tonnen). Diese könnten aus unpräjudizieller Sicht der Bf. im Zeitraum von 2003 bis 2005 den Standorten Kieswerk ***KW3*** und Kieswerk ***KW4*** zugeordnet werden.

Die Bf. bringt in dieser Eingabe vom 7. Dezember 2023 zudem vor, dass aus ihrer Sicht für den Standort ***KW1*** in mengenmäßiger Hinsicht keine Bindungswirkung des Feststellungsbescheids der BH ***TG*** vom 31.08.2017, ***31***, gegeben sei, zumal Spruchpunkt II. dieses Bescheids auch keine Menge festhalte, die beitragspflichtig sei. Vor diesem Hintergrund verweise die Bf. auf die dem Bundesfinanzgericht vorliegende Beilage ./4 zu ihrer Eingabe an die belangte Behörde vom 20.12.2010. Hier sei am Standort „***KW1***/Zufahrt Abbau“ eine Menge von 3.000 Tonnen angenommen worden. Dies erscheine auch von den Bemessungen der in Rede stehenden Fahrstraße (Länge 500 Meter; Breite 5,00 Meter; Höhe 0,80 Meter) als realistisch. Denn das Luftbild Beilage ./2 zur seinerzeitigen Eingabe an die BH ***TG*** vom 22.02.2016 zeige, dass in den Jahren 2011 und 2016 ausschließlich dieser Bereich beprobt worden sei, der auch in etwa diese Maße aufweise. Wie das Beweisverfahren aus Sicht der Bf. ergeben habe, sei es sonst am Standort ***KW1*** zu keinerlei potenziell beitragspflichtigen Materialverwendungen gekommen (die Niederschrift der belangten Behörde vom 29.05.2012, Zahl: ***000***, weise in diesem Zusammenhang im Standort ***KW1*** einen Zeitraum von 2003 bis einschließlich 2009 aus, welcher per 20.12.2010 abgelaufen sei; die Verwendungen ab 2010 würden sich jedenfalls als nicht beitragspflichtige Zwischenlagerung zeigen).

Dieses Luftbild werde dem Bundesfinanzgericht in Beilage vorgelegt, dies aus Gründen der Einheitlichkeit in der Fassung der Eingabe an die BH ***TG*** vom 22.02.2016 (daher wie seinerzeit als Beilage ./2 ausgewiesen).

Verfahrensleitender Beschluss vom 21. Dezember 2023

Das Bundesfinanzgericht brachte der. Bf. in der Folge mit Beschluss vom 21. Dezember 2023 die nachstehend angeführten Unterlagen zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis:

1. Ansuchen ***GE*** auf Erteilung einer naturschutzbehördlichen Bewilligung für die Errichtung einer Trainingsbahn für Trabrennpferde vom 19. September 2005
2. Stellungnahme des Bezirksbeauftragten für Natur- und Landschaftsschutz vom 3. Oktober 2005
3. Naturschutzbehördliche Bewilligung der BH ***XY*** vom 9. November 2005, AZ. ***32***
4. Aktenvermerk der BH ***XY*** vom 16. Oktober 2006
5. Stellungnahme des Bezirksbeauftragten für Natur- und Landschaftsschutz vom 11. September 2007
6. Aufstellung über die Mengenermittlung der belangten Behörde aufgrund der im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten handschriftlichen Wiegeaufzeichnungen der ***A-GmbH*** für das Kalenderjahr 2005 betreffend die Standorte „***KW3***“ und „***KW4***“

Stellungnahme und Beweisantrag vom 18. Jänner 2024

In der als Stellungnahme und Beweisantrag bezeichneten Eingabe vom 18. Jänner 2024 äußerte sich die Bf. dazu wie folgt:

1. Auszugehen sei von dem von der ***ZT*** verfassten technischen Bericht zur Kubaturermittlung vom 11.01.2019, der der Eingabe vom 15.02.2019 beigelegt worden sei und bei der Übungstrabrennbahn ***KW3*** eine Materialverwendung im Ausmaß von 39.210,60 Tonnen ausweise.
2. Insoweit das Bundesfinanzgericht gemäß Punkt I. Punkt 6. seines Beschlusses vom 21.12.2023 die Aufstellung über die Mengenermittlung der „im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten handschriftlichen Wiegeaufzeichnungen der ***A-GmbH*** für das Kalenderjahr 2005 betreffend die Standorte „***KW3***“ und „***KW4***“ übermittle, sei in diesem Zusammenhang eine Mengendifferenz von zumindest 17.691,90 Tonnen (entspreche 39.210,60 Tonnen minus 21.518,70 Tonnen) ersichtlich.
3. Dazu sei auszuführen, dass nicht nur im Jahr 2005, sondern auch schon zuvor im Jahr 2004 und in geringfügigem Ausmaß von maximal 2.000 Tonnen auch im Jahr 2006 von der ***A-GmbH*** an die Beschwerdeführerin geliefertes Material für die Übungstrabrennbahn ***KW3*** verwendet worden sei. Dieses Material sei südwestlichen Teil der heutigen Übungstrabrennbahn ***KW3*** (in etwa Grundstück Nr ***33***, KG ***xx***) für diese

im Auftrag des Liegenschaftseigentümers bevorstehende Baumaßnahme zur Erfüllung der konkreten bautechnischen Funktion vorgehalten und dann der entsprechenden zeitnahen Verwendung zugeführt worden, weshalb vollständige Beitragsfreiheit für die Vorhaltung und Verwendung von Material in der Übungstrabrennbahn vorliege.

4. Aus Sicht der Beschwerdeführerin sei somit die Verwendung der Menge von 39.210,60 Tonnen für die Trabrennbahn belegt; insbesondere auch, dass die Materialvorhaltung im südwestlichen Bereich der nunmehrigen Übungstrabrennbahn ***KW3*** (die zum Zeitpunkt dieser Vorhaltung noch nicht bestanden habe) vorgenommen worden sei. Vor diesem Hintergrund rein vorsorglich - für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht der Auffassung sei, dass die Materialvorhaltung und -verwendung nicht ausreichend belegt sei - werde die Vernehmung von Herrn ***PO***, pA ***X.*** Kies- und Beton GmbH, ***Bf1-Adr*** als Zeugen beantragt; dies zum Beweis dafür, dass das betreffende Material beginnend mit 2004 und in geringfügigem Ausmaß von maximal 2.000 Tonnen im Jahr 2006 vom Werk der ***A-GmbH*** in den südwestlichen Bereich der nunmehrigen Übungstrabrennbahn ***KW3*** vor deren Errichtung und bereits zur Vorhaltung für die Verwendung in der Übungstrabrennbahn ***KW3*** angeliefert, dort vorgehalten und anschließend für die Übungstrabrennbahn ***KW3*** verwendet worden sei. Herr Sternad habe als langjähriger Betriebsleiter der Beschwerdeführerin für deren Kiesgewinnungsstandorte, unter anderem im betreffenden Zeitraum fungiert.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende ***X-GmbH***, FN *****, mit Sitz in ***Adr***, (nachfolgend: Beschwerdeführerin, Bf. oder ***X.***) ist eine Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand u.a. die Erzeugung von Transportbeton und Zuschlagsstoffen, die gewerbsmäßige Beförderung von Gütern sowie der Containerverleih ist.

Die Bf. betreibt an den Kiesgewinnungsstandorten ***KW1***, ***KW2***, ***KW3***, ***KW4*** und ***KW5*** gewerbe- und mineralrohstoffrechtlich bewilligte Kieswerke bzw. gewerbliche Betriebsanlagen.

Die mit der Bf. im Konzernverbund stehende ***A-GmbH***, ebenfalls mit Sitz in ***Adr*** (nachfolgend: ***A.***), betreibt am Standort in ***D.*** die mit Bescheid des Bürgermeisters der Landeshauptstadt ***D.*** vom 30. November 1992, GZ. ***19***, gewerberechtlich genehmigte Recyclinganlage für Bauschutt, in der Baurestmassen sortiert, zerkleinert und somit Recyclingmaterialien hergestellt werden.

Im Jahr 2006 erfolgte beim Österreichischen Baustoff-Recycling Verband (ÖBRV) bzw. Österreichischen Güteschutzverband Recycling-Baustoffe eine Zertifizierung (bei der eine Voraussetzung für die Ausstellung des Gütesiegels „Gütezeichen für Recycling-Baustoffe" vom

ÖBRV eine ständige Überwachung der Qualität - analytisch und bautechnisch - der im Unternehmen produzierten Recycling-Baustoffe ist) der in der Recyclinganlage der ***A.*** produzierten Baustoffe RMH 0/45 und RMH 0/63 sowie Recycling-Sand RS 0/4 jeweils mit der Qualitätsklasse „B“. Der im gegenständlichen Verfahren maßgebliche Zeitraum von 2003 bis 2005 liegt daher zeitlich vor der Zertifizierung der aus der Recyclinganlage der ***A.*** stammenden Materialien mit der Qualitätsklasse B. Für diese Zeit vor der Zertifizierung liegen, wie sich etwa den in Feststellungsverfahren nach § 10 ALSAG ergangenen Erkenntnissen des Landesverwaltungsgerichts Oberösterreich (LVwG OÖ) vom 22. Jänner 2018, GZ. LVwG-551145/8/KH/BBA und LVwG-551092/12/KH/BBA, entnehmen lässt, Eigenüberwachungen der Sieblinienbereiche vor, die die technische Verwendungseignung bestätigen. Handbücher oder Arbeitsanweisungen mit einem ausdrücklichen Hinweis auf die Implementierung eines Qualitätssicherungssystems liegen für diesen Zeitraum nicht vor.

Im Streitzeitraum verwendete die Bf. die in der genannten Recyclinganlage erzeugten Materialien zur Vornahme von Geländeanpassungen, etwa zur Herstellung von Fahrstraßen, d.h. Zufahrtsstraßen, Werksstraßen und auch temporären Fahrstraßen (etwa bei Schlechtwetter), an den betreffenden Standorten.

In den Jahren 2003 bis 2005 fand in der ***A.*** keine chemisch-analytische Output-Kontrolle statt, sondern es wurden lediglich die Sieblinienbereiche bestimmt. Das bei der Errichtung von Fahrstraßen verwendete Recyclingmaterial wurde vor dem Einbau keinen chemischen Analysen unterzogen und insofern erfolgte vor dem Einbau des Materials keine Beweissicherung im Hinblick auf die Umweltparameter. Es wurde im Einbauzeitpunkt nicht festgestellt, welche Qualität das Material tatsächlich in diesem Zeitpunkt gehabt hat. In den Jahren 2003 bis 2005 erfolgte vor dem Einbau des Materials keine Qualitätssicherung.

Im März 2011 und April 2011 veranlasste die Bf. an den Standorten ***KW1***, ***KW4***, ***KW3*** und ***KW5*** Nachbeprobungen. Die Recyclingmaterialproben wurden durch die ***L-GmbH***, ***Adr1***, nach Maßgabe des Bundesabfallwirtschaftsplanes 2006 analysiert und wie folgt klassifiziert.

KW4 - RMH Material entspricht der Qualitätsklasse „B“

KW5 - RMH Material entspricht der Qualitätsklasse „B“

KW3 - RMH Material entspricht der Qualitätsklasse „A“

KW1 - RMH Material entspricht der Qualitätsklasse „A“

Im Jänner 2016 (Tag der Probenahme: 12. Jänner 2016) erfolgte an den Standorten ***KW3*** und ***KW1*** eine Überprüfung durch die Prüfstelle ***BS*** Baugesellschaft mbH entsprechend dem Auftrag der Bf. hinsichtlich der Parameter gemäß Bundesabfallwirtschaftsplan 2006, Punkt 4.4.1. (Anforderungen an die Qualität von Baurestmassen zur Verwertung). Das geprüfte Material hielt hinsichtlich der Parameter für die Bestimmung der Umweltverträglichkeit die Grenzwerte des Bundesabfallwirtschaftsplanes

2006, Punkt 4.4.1., für die Qualitätsklasse „A“ (betreffend ***KW1***) und für die Qualitätsklasse „B“ (betreffend ***KW3***) ein.

Kieswerke *KW3*** und ***KW4*****

Die Bf. verwendete in den Jahren 2003 bis 2005 zur Vornahme von Geländeanpassungen, etwa als Straßenunterbauten für die Errichtung von (auch temporären) Fahrstraßen an ihren Kiesgewinnungsstandorten „***KW4***“ und „***KW3***“ Recyclingmaterialien, die aus der mit Bescheid des Bürgermeisters der Landeshauptstadt ***D.*** vom 30. November 1992, GZ: ***19***, genehmigten Recyclinganlage der ***A.*** stammten, in einem im Zuge einer Betriebsprüfung des Zollamtes festgestellten Ausmaß von insgesamt 47.304,88 Tonnen, wobei 38.535,6 Tonnen dem Kieswerk ***KW4*** und 8.769,28 Tonnen dem Kieswerk ***KW3*** zuzuordnen sind.

Kieswerk *KW5*****

Die Bf. verwendete in den Jahren 2003 bis 2005 zur Vornahme von Geländeanpassungen (Straßenunterbau) an ihrem Kiesgewinnungsstandort „***KW5***“ Recyclingmaterialien, die aus der oben erwähnten Recyclinganlage der ***A.*** stammten, in einem im Rahmen einer Betriebsprüfung des Zollamtes festgestellten Ausmaß von 5.461,30 Tonnen.

Kieswerk *KW2*****

Die Bf. verwendete im Jahr 2003 zur Vornahme von Geländeanpassungen, etwa als Straßenunterbau für die Errichtung von Fahrstraßen, an ihrem Kiesgewinnungsstandort „***KW2***“ Recyclingmaterialien, die aus der oben genannten Recyclinganlage der ***A.*** stammten, in einem im Zuge einer Betriebsprüfung des Zollamtes festgestellten Ausmaß von 1.489,90 Tonnen.

Kieswerk *KW1*****

Die Bf. verwendete in den Jahren 2003 bis 2005 zur Vornahme von Geländeanpassungen, etwa als Straßenunterbau für die Errichtung von (auch temporären) Fahrstraßen an ihrem Kiesgewinnungsstandort „***KW1***“ Recyclingmaterialien, die aus der bereits erwähnten Recyclinganlage der ***A.*** stammten, in einem im Zuge einer Betriebsprüfung des Zollamtes festgestellten Ausmaß von 17.959,40 Tonnen.

2. Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Zollamt vorgelegten Verwaltungsakten und den darin enthaltenen - nachfolgend angeführten - Beweismitteln, aus den Angaben und Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, aus den zitierten Entscheidungen der

Bezirkshauptmannschaften und des Landesverwaltungsgerichts Oberösterreich sowie aus der am 23. November 2023 durchgeführten mündlichen Verhandlung.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Bundesfinanzgericht berechtigt sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 166 Bundesabgabenordnung (BAO) kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. für viele VwGH 9.9.2004, 99/15/0250) ist von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Im Abgabenverfahren dürfen auch Beweismittel verwendet werden, die andere Behörden erhoben haben. Eine unmittelbare Beweisaufnahme ist im Abgabenverfahren nicht erforderlich (Ritz, BAO⁷, § 183 Rz 1 mwN).

Gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 bis 3 ALSAG hat die Behörde in begründeten Zweifelsfällen auf Antrag des in Betracht kommenden Beitragsschuldners oder des Bundes, vertreten durch das Zollamt, durch Bescheid festzustellen, ob eine Sache Abfall ist, ob ein Abfall dem Altlastenbeitrag unterliegt und ob eine beitragspflichtige Tätigkeit vorliegt.

Das in § 10 ALSAG geregelte Feststellungsverfahren hat nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Zweck, über strittige (Vor-)Fragen bescheidmäßig abzusprechen und sie damit in verbindlicher Weise für die jeweiligen Beitragsfestsetzungen zu klären. Es soll damit zur Rechtssicherheit und Verfahrensbeschleunigung beitragen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Sinne bereits mehrfach ausgesprochen, ein Verfahren nach § 10 Abs. 1 ALSAG diene der bescheidmäßigen Klärung und damit der rechtswirksamen Feststellung der Tatbestandsvoraussetzungen der Altlastenbeitragspflicht. Ein solcher Feststellungsbescheid entfaltet Bindungswirkung für die Abgabenbehörde im Rahmen der Erhebung des Altlastenbeitrages (vgl. etwa VwGH 28.8.2023, Ra 2021/13/0026).

Das Feststellungsverfahren kann diese Aufgabe allerdings nur in jenem Umfang erfüllen, in dem sie ihm vom Gesetz zugewiesen wurde. Es ist nicht die Aufgabe des

Feststellungsbescheids, die Abfallmenge und damit die Bemessungsgrundlage des Altlastenbeitrags bindend festzustellen. Dies ist Aufgabe des Abgabefestsetzungsverfahrens. Eine mengenmäßige Beschreibung des Abfalls in Gewichtstonnen ist in einem Feststellungsbescheid nach § 10 ALSAG daher - auch zur Umschreibung der Sache des Bescheides - nicht erforderlich. Im Erkenntnis vom 23. Mai 2012, 2008/17/0115, hat der Verwaltungsgerichtshof den Schluss gezogen, dass auch eine allfällige Umschreibung der Sache über die Abfallmenge im Feststellungsbescheid die Abgabenbehörde nicht hindere, darüber hinaus gehende Vorschriften bezüglich weiterer Abfallmengen zu treffen, zumal ein Feststellungsverfahren nach § 10 ALSAG nicht zwingend Voraussetzung der Abgabefestsetzung ist (siehe auch VwGH 7.10.2013, 2012/17/0147 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Kieswerk *KW4***, Kieswerk ***KW3*** und Trabrennbahn ***KW3*****

1) Mengenermittlung durch Betriebsprüfung/Zollamt

Ausgehend von den Ermittlungen und Feststellungen anlässlich der Betriebsprüfung, insbesondere aufgrund der im Rahmen der Prüfung vorgelegten handschriftlichen Wiegeaufzeichnungen der ***A.*** ging das Zollamt in den angefochtenen Bescheiden davon aus, dass in den Jahren 2003 bis 2005 durch die ***A.*** hergestellte Recyclingmaterialien im Kieswerk ***KW3*** im Ausmaß von insgesamt 8.769,28 Tonnen und im Kieswerk ***KW4*** im Ausmaß von insgesamt 38.535,6 Tonnen durch die Bf. für Geländeanpassungen verwendet worden seien.

2) Eingabe der Bf. vom 20. Dezember 2010

In der auch in der Niederschrift über den Verlauf und das Ergebnis der Betriebsprüfung zitierten Eingabe vom 20. Dezember 2010 (AZ WiBHoGE/ALSAGWA ZRO/ein-9603) gab die Bf. u.a. an, dass sie in den Jahren 2003 bis 2005 47.239,5 Tonnen Recyclingmaterial für den Bau von Fahrstraßen und die Errichtung einer Trabrennbahn verwendet habe. Sie stellte in einer Beilage 4 das Ausmaß der verwendeten Recyclingmaterialien, die aus der erwähnten Recyclinganlage der ***A.*** stammten, für Fahrstraßen anhand der plangemäßen Länge, Breite und Höhe der Schüttungen näher dar.

Demnach habe die Bf. ihren eigenen Angaben zufolge über die von den bereits angeführten Erkenntnissen des Landesverwaltungsgerichtes OÖ vom 8. Juni 2016, GZ. LVwG-550720/3/KH, und vom 22. Jänner 2018, GZ. LVwG-551092/12/KH/BBA, angesprochene Menge von 3.600 m³ (laut Bf. 5.400 Tonnen) hinausgehend in den Jahren 2003 bis 2005

- für die Errichtung einer Fahrstraße mit der Bezeichnung „***KW3*** Schranken Erweiterung NO“ im Kieswerk ***KW3*** mit einer Länge von 500 m, einer Breite von

5 m und einer Höhe von 1 m Recyclingmaterialien im Ausmaß von rund 2.500 m³, das sind umgerechnet ca. 3.750 Tonnen,

- für die Errichtung der Trabrennbahn in ***KW3*** mit einer Länge von 870 m, einer Breite von 13 m und einer Höhe von 1,5 m Recyclingmaterialien im Ausmaß von rund 16.965 m³, das sind umgerechnet ca. 25.447,5 Tonnen und
- für die Errichtung der Zufahrt zur Trabrennbahn mit einer Länge von 150 m, einer Breite von 4 m und einer Höhe von 0,5 m Recyclingmaterialien im Ausmaß von rund 300 m³, das sind umgerechnet ca. 450 Tonnen

verwendet.

Zudem habe sie solche Recyclingmaterialien in den Jahren 2003 bis 2005 für „diverse Ausbesserungsarbeiten“ an der Fahrstraße „***KW4***/Werkszufahrt (Natur)“ im Kieswerk ***KW4*** mit einer Länge von 270 m, einer Breite von 8 m und einer Höhe von 0,8 m) - im Ausmaß von rund 1.728 m³, das sind nach den Angaben der Bf. umgerechnet ca. 2.592 Tonnen, verwendet.

In der genannten Eingabe vom 20. Dezember 2010 gab die Bf. auch an, dass sie für die Errichtung temporärer Fahrstraßen - etwa bei Schlechtwetter - in den Kieswerken ***KW1*** und ***KW4***, sohin ebenfalls zur Vornahme von Geländeanpassungen (als Straßenunterbauen), Recyclingmaterialien im Ausmaß von 24.647,50 Tonnen, die aus der Recyclinganlage der ***A.*** stammten, verwendet habe.

Die Errichtung der Fahrstraße „***KW3*** Schranken Erweiterung NO“ im Kieswerk ***KW3***, der Fahrstraße „***KW4***/Werkszufahrt (Natur)“ im Kieswerk ***KW4*** und die Herstellung der erwähnten (auch temporären) Fahrstraßen in den Kieswerken ***KW4*** und ***KW1*** sind von den oben genannten Feststellungsverfahren nach § 10 ALSAG nicht umfasst und daher vom Bundesfinanzgericht eigenständig zu beurteilen.

3) Beschwerdevorbringen und Vorbringen in den Vorlageanträgen

In der Beschwerde wird u.a. vorgebracht, dass die Bf. seit dem Jahr 2003 die in der Recyclinganlage der ***A.*** erzeugten Produkte zur Herstellung von Wegigkeiten, d.h. Zufahrtsstraßen und Werksstraßen in den betreffenden Standorten verwendet habe. Ebenso sei mit diesen Produkten in ***KW3*** eine - konsensgemäße - Übungstrabrennbahn errichtet worden.

In der Beschwerde wird u.a. argumentiert, dass eine Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheids auch insofern vorliege, als in der - in der Bescheidsbegründung verwiesenen - Niederschrift vom 29. Mai 2012 die Mengen für die Standorte ***KW3*** und ***KW4*** vertauscht worden seien: In Wahrheit würden die für die Errichtung einer Übungstrabrennbahn verwendeten Mengen zum Standort ***KW3*** und nicht zum Standort ***KW4*** ressortieren.

In den Vorlageanträgen wird u.a. vorgebracht, dass betreffend das Kieswerk ***KW3*** eine Bindung an das Erkenntnis des LVwG OÖ vom 22. Jänner 2018, LVwG-551092/12/KH/BBa, nur betreffend ein Ausmaß von 3.600 m³ - das seien umgerechnet 5.400 Tonnen - an verwendeten Materialien bestehe.

Die Bf. sei nicht Inhaberin der Übungstrabrennbahn ***KW3*** und daher auch nicht Altlastenbeitragsschuldnerin im Sinne des § 4 Abs. 3 ALSAG idF vor BGBl I 2003/71. Zu beachten sei auch, dass es sich nicht um Betriebsgrundstücke der Bf. handle und die entsprechenden Grundstücke, auf denen sich diese Übungstrabrennbahn befinde, auch niemals im Verfügungsbereich der Bf. gestanden seien. Die Bf. sei bloß Auftragnehmerin gewesen und komme daher als Beitragsschuldnerin nicht in Frage.

Die Materialverwendung für die Trabrennbahn betreffe eine Menge von 6.179,70 Tonnen im Kalenderjahr 2003, 13.977,90 Tonnen im Kalenderjahr 2004 und 18.378,20 Tonnen im Kalenderjahr 2005. Der Technische Bericht der Zivilgeometer ***ZT***, vom 11. Jänner 2019, GZ 12027, weise für die Übungstrabrennbahn ***KW3*** eine Gesamtmenge von 39.210,60 Tonnen aus.

4) Ergänzendes Vorbringen der Bf. vom 15. Februar 2019

In dem als „Ergänzendes Vorbringen“ bezeichneten Schriftsatz vom 15. Februar 2019 (AZ WiBHoGE/ALSAGWA ZRO/alh-1883980.0.1) brachte die Bf. sinngemäß vor, dass sie für die im Auftrag der Grundeigentümer in den Jahren 2003 bis 2005 für die Errichtung der Übungstrabrennbahn ***KW3*** auf den Grundstücken Nr. ***33***, ***34***, und ***35***, jeweils KG ***xx***, vorgenommene Geländeanpassung Recyclingmaterialien im Ausmaß von rund 39.210,60 Tonnen, welche ebenfalls aus der bereits erwähnten Recyclinganlage der ***A.*** stammten, verwendet habe. Die Gesamtmenge ergebe sich aus dem im Zuge dieses ergänzenden Vorbringens vorgelegten Technischen Berichts der Zivilgeometer ***ZT***.

5) Angaben in der mündlichen Verhandlung (auszugsweise)

Der im Rahmen der mündlichen Verhandlung als Zeuge einvernommene ehemalige Geschäftsführer der Bf. gab über Befragen zum Errichtungszeitpunkt der Übungstrabrennbahn in ***KW3*** an, dass die Trabrennbahn „in etwa“ in den Jahren 2003 bis 2005 errichtet worden sei.

Er sei im Zeitraum der Errichtung der Trabrennbahn handelsrechtlicher Geschäftsführer sowohl der ***X.*** als auch der ***A.*** gewesen. Das betreffende Grundstück sei ihm vom Grundstückseigentümer zur Verfügung gestellt worden. Die ursprünglich weiter nördlich gelegene Übungstrabrennbahn habe abgebaut und als Ersatz auf einem südlich gelegenen Nachbargrundstück neu errichtet werden sollen. Die für die Herstellung verwendeten Recyclingmaterialien seien aus der Anlage der ***A.*** gekommen. Die mit der Errichtung der

Übungstrabrennbahn zusammenhängenden Vereinbarungen mit dem ihm freundschaftlich verbundenen Grundstückseigentümer seien ausschließlich per Handschlag erfolgt.

Der nunmehrige Geschäftsführer der Bf. gab zu den handschriftlichen Wiegeaufzeichnungen der ***A.*** Folgendes an:

*„Und vielleicht noch ein Wort zu den Aufzeichnungen. Derjenige Mann, der bei der ***A.*** an der Verwiegung sitzt und der eben diese Ladelisten, diese Mengenaufzeichnungen geschrieben hat, der hat natürlich nur geschrieben „Kieswerk ***KW1***“. Weil das der Standort für die Fahrer war und damit der Fahrer weiß, wo er hinfahren muss. Da ist ja nicht unterschieden worden, ob das in das Zwischenlager geht, ob das eben genau für dieses konkrete Bauvorhaben verwendet wurde oder ob eben diese 3.000 Tonnen für eine Straßenerrichtung verwendet worden ist. Dies nur zur Erklärung des Ablaufes.“*

6) Urkundenvorlage und Stellungnahme der Bf. vom 7. Dezember 2023

Die Bf. bringt darin vor, dass der von der ***ZT*** verfasste Technische Bericht zur Kubaturermittlung vom 11.01.2019, welcher der Eingabe vom 15.02.2019 beigelegt worden sei, eine Materialverwendung im Ausmaß von 39.210,60 Tonnen bei der Übungstrabrennbahn ***KW3*** ausweise. Der ***ZT*** komme als Ziviltechnikergesellschaft für Vermessungs- und Markscheidewesen für diese Fachbereiche gemäß § 3 Abs. 3 Ziviltechnikergesetz 2019 öffentlicher Glaube zu (vor Inkrafttreten des Ziviltechnikergesetzes 2019 am 01.07.2019 habe dies gemäß § 4 Abs 3 Ziviltechnikergesetz 1993 gegolten).

Somit sei an diesem Standort von einer Menge von 39.210,60 Tonnen in den Jahren 2003 bis 2005 auszugehen. Anhand der Niederschrift der belangten Behörde vom 29.05.2012, Zahl: ***000***, verbleibe sohin eine Menge von 8.094,50 Tonnen, welche in diesem Zeitraum nicht in der Übungstrabrennbahn ***KW3*** verwendet worden seien (Differenz zwischen den an die in der Niederschrift vom 29.05.2012 so bezeichneten Standorten ***KW3*** und ***KW4*** angelieferten Materialmengen in Höhe von 47.305,10 Tonnen und den besagten 39.210,60 Tonnen). Diese könnten aus unpräjudizieller Sicht der Bf. im Zeitraum von 2003 bis 2005 den Standorten Kieswerk ***KW3*** und Kieswerk ***KW4*** zugeordnet werden.

7) Trabrennbahn - naturschutzbehördliches Bewilligungsverfahren

Mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft ***XY*** vom 9. November 2005, AZ. ***32***, wurde den Grundstückseigentümern, ****N.***, - ihrem Ansuchen vom 19. September 2005 entsprechend - die naturschutzbehördliche Bewilligung für die Errichtung einer Trainingsbahn für Trabrennpferde auf den Gst. Nrn. ***33***, ***34*** und ***35***, alle KG ***xx***, Marktgemeinde ***MG***, erteilt. Der Bescheid wurde laut einem auf dem Schriftstück angebrachten Stempelabdruck am 6. Dezember 2005 zur Post gegeben.

In der Bewilligung wird Bezug genommen auf eine gutachtliche Stellungnahme des Bezirksbeauftragten für Natur- und Landschaftsschutz vom 3. Oktober 2005, welche wiederum

auf einen Lokalausweis vom 19. September 2005, bei dem das noch in Planung befindliche Vorhaben im Vorfeld vor Ort besprochen wurde, verweist.

8) Stellungnahme und Beweisantrag der Bf. vom 18. Jänner 2024

Nachdem das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 21. Dezember 2023 der Bf. auch die Unterlagen des naturschutzbehördlichen Bewilligungsverfahrens zur Kenntnis brachte, brachte diese in der Eingabe vom 18. Jänner 2024 u.a. vor, dass nicht nur im Jahr 2005, sondern auch schon zuvor im Jahr 2004 und in geringfügigem Ausmaß von maximal 2.000 Tonnen auch im Jahr 2006 von der ***A-GmbH*** an die Beschwerdeführerin geliefertes Material für die Übungstrabrennbahn ***KW3*** verwendet worden sei. Dieses Material sei südwestlichen Teil der heutigen Übungstrabrennbahn ***KW3*** (in etwa Grundstück Nr. ***33***, KG ***xx***) für diese im Auftrag des Liegenschaftseigentümers bevorstehende Baumaßnahme zur Erfüllung der konkreten bautechnischen Funktion vorgehalten und dann der entsprechenden zeitnahen Verwendung zugeführt worden, weshalb vollständige Beitragsfreiheit für die Vorhaltung und Verwendung von Material in der Übungstrabrennbahn vorliege. Aus Sicht der Beschwerdeführerin sei somit die Verwendung der Menge von 39.210,60 Tonnen für die Trabrennbahn belegt; insbesondere auch, dass die Materialvorhaltung im südwestlichen Bereich der nunmehrigen Übungstrabrennbahn ***KW3*** (die zum Zeitpunkt dieser Vorhaltung noch nicht bestanden habe) vorgenommen worden sei.

Als Beweisthema der in dieser Eingabe beantragten Einvernahme des damaligen Betriebsleiters der Bf. für ihre Kiesgewinnungsstandorte wird angeführt:

*„dies zum Beweis dafür, dass das betreffende Material beginnend mit 2004 und in geringfügigem Ausmaß von maximal 2.000 Tonnen im Jahr 2006 vom Werk der ***A-GmbH*** in den südwestlichen Bereich der nunmehrigen Übungstrabrennbahn ***KW3*** vor deren Errichtung und bereits zur Vorhaltung für die Verwendung in der Übungstrabrennbahn ***KW3*** angeliefert, dort vorgehalten und anschließend für die Übungstrabrennbahn ***KW3*** verwendet wurde.“*

9) Feststellungsverfahren

In Feststellungsverfahren gemäß § 10 ALSAG stellte das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich (LVwG OÖ) mit den Erkenntnissen vom 8. Juni 2016, GZ. LVwG-550720/3/KH, und vom 22. Jänner 2018, GZ. LVwG-551092/12/KH/BBA, die Bescheide der Bezirkshauptmannschaft ***XY*** vom 22. April 2013, GZ: ***23***, und vom 4. Jänner 2017, GZ: ***24***, betreffend fest, dass die von der Bf. in den Jahren 2003 bis 2011 für die Errichtung der Zufahrtsstraße zum Kieswerk ***KW3*** auf den Grundstücken Nr. ***25***, ***14***, ***15*** und ***16***, jeweils KG ***xx***, verwendeten Recyclingmaterialien im Ausmaß von rund 3.600 m³, die aus der mit dem Bescheid des Bürgermeisters der Landeshauptstadt ***D.*** 30. November 1992, GZ: ***19***, genehmigten Recyclinganlage

stammen,

1. Abfall im Sinne des AWG 2002 sind,
2. dem Altlastenbeitrag nach § 3 Abs. 1 Altlastensanierungsgesetz, BGBl. Nr. 325/1990, in der Fassung vor bzw. nach dem Inkrafttreten der Novelle BGBl. I Nr. 71/2003, unterliegen und
3. in der Verwendung dieser Materialien für die Errichtung der Zufahrtsstraße zum Kieswerk eine beitragspflichtige Tätigkeit vorliegt.

Die gegen das Erkenntnis vom 22. Jänner 2018, GZ. LVwG-551092/12/KH/BBA, erhobene Revision wurden vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 22. Oktober 2018, Ra 2018/16/0179, zurückgewiesen.

Das Landesverwaltungsgericht führte im zuletzt angeführten Erkenntnis vom 22. Jänner 2018 zur Lage und Ausgestaltung der gegenständlichen Zufahrtsstraße in sachverhaltsmäßiger Hinsicht an, dass die Bf. in den Jahren 2003 bis 2011 auf den Grundstücken Nr. ***25***, ***14***, ***15*** und ***16***, jeweils KG ***xx***, eine Zufahrtsstraße zum dortigen Kieswerk „***KW3***“ errichtet habe. Es sei dabei Recyclingmaterial, stammend aus Hochbaurestmassen, als Unterbau eingesetzt worden. Als Fahrbahndecke fungiere eine Schotterschicht, welche weder mit Hilfe von Zement (= Beton) noch von Bitumen (= Asphalt) verfestigt worden sei. Dafür, dass mehr als das für den verfahrensgegenständlichen Straßenbau unbedingt erforderliche Ausmaß an Material verwendet worden wäre, gebe es keine Anzeichen.

Begründend traf das Landesverwaltungsgericht nach Darstellung des Verfahrensganges Feststellungen zum „Stand der Technik“ für den Einsatz von Recycling-Baustoffen im Zeitraum 2003 bis 2005 sowie im Zeitraum ab 2006. In rechtlicher Hinsicht gelangte das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass für die Verwendung der gegenständlichen Recycling-Materialien als Straßenunterbau die notwendigen behördlichen Bewilligungen und Anzeigen vorgelegen seien, die Bf. während des Zeitraumes 2003 bis 2005 mangels durchgeführter Analysen keinerlei Kenntnis über die Bedenklichkeit des eingebrachten Materials gehabt habe und während des Zeitraumes ab dem Jahr 2006 kein den Kriterien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechendes Qualitätssicherungssystem im Sinn des § 3 Abs. 1a Z 6 ALSAG bestanden habe. Weder sei die Vorgangsweise der Revisionswerberin in den Jahren 2003 bis 2005 im Einklang mit dem in diesem Zeitraum anerkannten allgemeinen umwelttechnischen Vorgaben gestanden noch habe sie im Einbauzeitraum 2006 bis 2011 Kenntnis von der Qualitätsklasse des eingebauten Materials gehabt. Ausgehend davon, dass die verfahrensgegenständliche Zufahrtsstraße in einem hydrogeologisch sensiblen Gebiet errichtet worden sei, hätte nur Material der (gesicherten) Qualitätsklasse A+ eingebaut werden dürfen. Tatsächlich sei jedoch ein Einbau von „Qualitätsklasse B“ qualitätsgesicherten Materials erfolgt.

10) Beweiswürdigung durch das Bundesfinanzgericht

Das im Rahmen eines Feststellungsverfahrens ergangene rechtskräftige Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes entfaltet Bindungswirkung für die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht im Rahmen der Erhebung des Altlastenbeitrages.

Die Abgabenbehörde war jedoch durch die Umschreibung der Sache über die Abfallmenge im Feststellungsverfahren betreffend die Errichtung einer Zufahrtsstraße zum Kieswerk *****KW3***** nicht gehindert, darüberhinausgehende Vorschriften bezüglich weiterer Abfallmengen zu treffen, zumal ein Feststellungsverfahren nach § 10 ALSAG nicht zwingend Voraussetzung der Abgabenfestsetzung ist (VwGH 7.10.2013, 2012/17/0147 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO ist das Bundesfinanzgericht berechtigt - auch hinsichtlich der Begründung - seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Nach den unwidersprochenen Feststellungen im Rahmen der bei der Bf. durchgeführten Betriebsprüfung wurden die kostenlosen Recyclingmateriallieferungen der *****A.***** an die *****X.***** im Überprüfungszeitraum ausgangsseitig verwogen und diesbezüglich handschriftlich erstellte Protokolle geführt. Es gibt weder ausgangsseitig bei der *****A.***** noch eingangsseitig bei der Bf. Liefernachweise oder (Proforma-)Rechnungen, die diese Geschäftsvorgänge buchhalterisch belegen könnten. Die in den handschriftlich erstellten Wiegeaufzeichnungen festgehaltenen Liefermengen wurden wochen- und monatsweise nach Lieferort (*****KW1*****, *****KW4*****, *****KW3*****, *****KW2*****, *****KW5*****) und Artikel (RS 0/4, Schüttmaterial) zusammengefasst. Prüfungsschwerpunkt der Betriebsprüfung war u.a. die Überprüfung der Mengenangaben in den handschriftlichen Hilfsaufzeichnungen der *****A.***** im Hinblick auf ihre Plausibilität.

Die im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten handschriftlichen Wiegeaufzeichnungen der *****A.***** für die Kalenderjahre 2003 bis 2005 betreffend die Standorte „*****KW3*****“ und „*****KW4*****“ ergeben folgendes Bild:

2003			
	KW3	***KW3***	***KW4***
	Schüttmaterial (to)	Sand (to)	Schüttmaterial (to)
Jänner	1411,1	0	0
Februar	0	0	0
März	809,2	0	0

April	873,6	0	1172,8
Mai	0	0	476,1
Juni	0	0	416
Juli	0	0	1254,1
August	506,1	0	0
September	0	0	371,3
Oktober	0	0	2310,6
November	0	0	162
Dezember	0	0	16,8
Summe:	3600	0	6179,7

2004			
	KW3	***KW3***	***KW4***
	Schüttmaterial (to)	Sand (to)	Schüttmaterial (to)
Jänner	0	0	1597,2
Februar	0	0	413,2
März	966,6	0	195,7
April	886	0	421,7

Mai	0	0	1331,6
Juni	0	0	2337,4
Juli	0	0	661,9
August	129,8	0	2914,4
September	0	0	1400
Oktober	0	46,4	2368,2
November	0	0	169,7
Dezember	0	0	166,7
Summe:	1982,4	46,4	13977,7

2005			
	KW3	***KW3***	***KW4***
	Schüttmaterial (to)	Sand (to)	Schüttmaterial (to)
Jänner	0	109,48	0
Februar	0	0	78,8
März	84,6	0	556,6
April	0	104,4	381,3
Mai	17,4	0	256,7
Juni	52	0	1863,6

Juli	0	286,4	903,9
August	0	710,2	5056,7
September	0	0	2529,6
Oktober	0	0	1995,8
November	0	0	920
Dezember	0	1776	3835,2
Summe:	154	2986,48	18378,2

In der Beschwerde (Pkt. 2.15) wird vorgebracht, dass eine Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheids auch insofern vorliege, als in der - in der Bescheidbegründung verwiesenen - Niederschrift vom 29. Mai 2012 die Mengen für die Standorte ***KW3*** und ***KW4*** vertauscht worden seien und in Wahrheit die Übungstrabrennbahn zum Standort ***KW3*** und nicht zum Standort ***KW4*** ressortiere.

Dieses Vorbringen erweist sich insofern als unzutreffend, als in der Niederschrift über das Ergebnis der Betriebsprüfung vom 29. Mai 2012, Zahl: ***000***, die sich aus den handschriftlich erstellten Wiegeaufzeichnungen ergebenden Materialmengen den jeweiligen Standorten korrekt zugeordnet wurden und insofern keine Standortvertauschung durch die Behörde in der Niederschrift vom 29. Mai 2012 erfolgte.

In dieser Niederschrift vom 29. Mai 2012 ist unter Punkt 3.2.1. festgehalten, dass die ***A.*** nach der ersten Vorlage der Aufzeichnungsunterlagen mündlich erklärt habe, dass „in diesen Aufzeichnungen“ die Auslieferungen an die Standorte ***KW3*** und ***KW4*** vertauscht worden seien.

Demnach behauptete die ***A.***, dass eine Standortvertauschung in ihren eigenen Unterlagen erfolgt sei.

Der behaupteten Vertauschung der Standorte in den Wiegeaufzeichnungen der ***A.*** ist entgegenzuhalten, dass dieses Vorbringen durch keine Beweismittel untermauert wird und daher nicht über die Behauptungsebene hinausgeht. Dem Vorbringen steht auch entgegen, dass nach den Angaben des Geschäftsführers der Bf. in der mündlichen Verhandlung vom 23. November 2023 die Angabe des Standortes in den handschriftlichen Wiegeaufzeichnungen

der ***A.*** für die Lkw-Fahrer bestimmt war, damit diese wissen, zu welchem Standort sie fahren müssen. Vor diesem Hintergrund ist eine über drei Jahre hinweg erfolgte Vertauschung der Standorte „***KW3***“ und „***KW4***“ in einer Vielzahl von handschriftlich erstellten Aufzeichnungen nicht glaubhaft und nachvollziehbar darzulegen.

Die im Rahmen der Betriebsprüfung aufgrund der vorgelegten handschriftlichen Wiegeaufzeichnungen gewonnenen Beweisergebnisse konnten somit durch die Behauptung einer Standortvertauschung nicht entkräftet werden.

Im Rahmen der Beweiswürdigung misst daher das Bundesfinanzgericht bei dieser Sach- und Beweislage den Angaben in den handschriftlich erstellten Wiegeaufzeichnungen den höheren Beweiswert zu. Dies auch vor dem Hintergrund der sich im Laufe der Verfahren ändernden Argumentationslinien der Bf. Bereits in der Niederschrift über die Betriebsprüfung ist diesbezüglich von „drei sehr unterschiedlichen Versionen“ die Rede. So führte die Bf. in der Eingabe vom 20. Dezember 2010 eine Materialverwendung im Kieswerk ***KW4*** für die Errichtung einer Fahrstraße mit der Bezeichnung „***KW4***/Werkszufahrt (Natur)“ im Ausmaß von 2.592 Tonnen und für die Errichtung von „temporären“ Fahrstraßen in den Kieswerken ***KW4*** und ***KW1*** im Ausmaß von 24.647,5 Tonnen ins Treffen, wollte etwa in den Vorlageanträgen die gesamte von der Behörde dem Standort ***KW4*** zugeordnete Materialmenge der Errichtung der Trabrennbahn ***KW3*** und somit dem Kiesgewinnungsstandort ***KW3*** zugeschlagen wissen und vertritt schließlich in der Eingabe vom 7. Dezember 2023 die Auffassung, dass im Zeitraum 2003 bis 2005 eine Materialmenge von 8.094,50 Tonnen den Standorten Kieswerk ***KW3*** und Kieswerk ***KW4*** zugeordnet werden könnte.

Da sohin die nachträglichen Angaben der Bf. zu den Materialverwendungen in ihren Kiesgewinnungsstandorten den Beweiswert der im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten handschriftlichen Belege der ***A.*** nicht in Frage stellen konnten, war schließlich auch der in der Eingabe vom 7. Dezember 2023 vertretene Auffassung der Bf., dass von der in den Kieswerken ***KW3*** und ***KW4*** für Geländeanpassungen verwendeten Gesamtmenge von 47.305,10 Tonnen die sich aus dem Technischen Bericht zur Kubaturermittlung der ***ZT*** (vorgelegt mit vom 15. Februar 2019) für die Übungstrabrennbahn ergebende Materialverwendung im Ausmaß von 39.210,60 Tonnen abziehen sei und sohin eine Menge von 8.094,50 Tonnen verbleibe, welche im Zeitraum 2003 bis 2005 den Standorten Kieswerk ***KW3*** und Kieswerk ***KW4*** zugeordnet werden könnten, infolge ihrer Widersprüchlichkeit zu den genannten Wiegebelegen nicht zu folgen.

Demnach sieht es das Bundesfinanzgericht aufgrund der dargestellten beweiswürdigenden Überlegungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen an, dass im vorliegenden Streitzeitraum 2003 bis 2005 der bereits oben dargestellten Aufstellung zufolge dem Standort ***KW3***

eine Materialmenge im Ausmaß von insgesamt 8.769,28 Tonnen und dem Standort ***KW4*** eine Materialmenge im Ausmaß von insgesamt 38.535,6 Tonnen zuzuordnen ist.

Nachdem das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 21. Dezember 2023 der Bf. auch weitere Unterlagen des naturschutzbehördlichen Bewilligungsverfahrens zur Kenntnis brachte, aus denen hervorgeht, dass die Übungstrabrennbahn im Zeitpunkt eines am 19. September 2005 durchgeführten Lokalaugenscheines erst in Planung befindlich war und die naturschutzbehördliche Bewilligung für die Errichtung erst im Dezember 2005 erteilt worden war, brachte die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 18. Jänner 2024 nunmehr erstmalig vor, dass das die Trabrennbahn betreffende Material im südwestlichen Teil der heutigen Übungstrabrennbahn (in etwa Grundstück Nr. ***33***, KG ***xx***) „für diese im Auftrag des Liegenschaftseigentümers bevorstehende Baumaßnahme zur Erfüllung der konkreten bautechnischen Funktion vorgehalten und dann der entsprechenden zeitnahen Verwendung zugeführt worden sei.“

In dieser Eingabe vom 18. Jänner 2024 wurde die Einvernahme des im Streitzeitraum für die Bf. tätigen Betriebsleiters für die Kiesgewinnungsstandorte als Zeugen beantragt. Dies zum Beweis dafür, dass das die Übungstrabrennbahn betreffende Material beginnend mit 2004 und in geringfügigem Ausmaß von maximal 2.000 Tonnen im Jahr 2006 vom Werk der ***A-GmbH*** in den südwestlichen Bereich der nunmehrigen Übungstrabrennbahn ***KW3*** vor deren Errichtung und bereits zur Vorhaltung für die Verwendung in der Übungstrabrennbahn ***KW3*** angeliefert, dort vorgehalten und „anschließend“ für die Übungstrabrennbahn ***KW3*** verwendet worden sei.

Abgesehen davon, dass die Bf. eine solche Zwischenlagerung im gesamten bisherigen Verfahren mit keinem Wort erwähnte, ist zunächst dazu festzuhalten, dass eine nach Dezember 2005 erfolgte „zeitnahe“ bzw. „anschließende“ Materialverwendung als beitragspflichtige Tätigkeit unter dem Gesichtspunkt des § 7 Abs. 1 ALSAG nicht mehr von den angefochtenen Bescheiden umfasst wäre.

Die belangte Behörde legte - den Wiegebelegen der ***A.*** folgend - den angefochtenen Bescheiden eine den Standort ***KW3*** betreffende Materialverwendung für die Vornahme von Geländeanpassungen im Ausmaß von lediglich 8.769,3 Tonnen zugrunde, wobei nach den eigenen Angaben der Bf. in der oben zitierten Eingabe vom 20. Dezember 2010 bereits die Errichtung einer Fahrstraße mit der Bezeichnung „***KW3*** Schranken Erweiterung NO“ eine Materialverwendung im Ausmaß von ca. 3.750 Tonnen und eine den Gegenstand des Erkenntnisses des Landesverwaltungsgerichtes OÖ vom 22. Jänner 2018, GZ. LVwG-551092/12/KH/BBA, bildende Fahrstraße (in der Eingabe der Bf. vom 20. Dezember 2010 als „***KW3***/Werkzufahrt bis Schranken“ bezeichnet) eine Materialverwendung im Ausmaß von ca. 5.400 Tonnen erforderte.

Die Bf. kann sich daher nicht als beschwert erachten, wenn die belangte Behörde ihren Bescheiden eine Materialmenge im Ausmaß von lediglich 8.769,3 Tonnen zugrundelegte.

Aus diesem Grund ist es auch unerheblich, ob im Streitzeitraum über die von den angefochtenen Bescheiden im Zusammenhang mit der Errichtung von Fahrstraßen erfassten Materialmengen hinausgehend zusätzliches Recyclingmaterial zum Standort ***KW3*** angeliefert, dort vorgehalten (nach Auffassung der Bf. wohl beitragsfrei zwischengelagert) und „anschließend“ für die Errichtung der Übungstrabrennbahn ***KW3*** verwendet worden wäre. Es konnte daher von der in der Eingabe vom 18. Jänner 2024 beantragten Zeugeneinvernahme wegen Unerheblichkeit dieses Beweisantrages im Sinne des § 183 Abs. 3 BAO Abstand genommen werden.

In Feststellungsverfahren gemäß § 10 ALSAG wies das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich im Erkenntnis vom 22. Jänner 2018, GZ. LVwG-551092/12/KH/BBA, im Hinblick auf das nicht dem Stand der Technik entsprechende Vorgehen der Bf. am Rande darauf hin, dass die Bf. für den gesamten maßgeblichen Zeitraum keine Nachweise über den Zeitpunkt der Übernahme, die übernommenen Mengen, den genauen Einbauort und den Einbauzeitpunkt vorweisen kann.

Gemäß § 17 Abs. 1 AWG haben Abfallbesitzer, getrennt für jedes Kalenderjahr, fortlaufende Aufzeichnungen über Art, Menge, Herkunft und Verbleib von Abfällen zu führen.

Die Bf. ist auch ihrer in § 8 ALSAG verankerten Aufzeichnungspflicht nicht nachgekommen. Sie hat jedoch im Zuge der bei ihr durchgeführten Betriebsprüfung die handschriftlich erstellten Belege der ***A.*** über durchgeführte Messungen gemäß § 20 Abs. 1 letzter Satz ALSAG durch geeignete Messeinrichtungen zur Feststellung der Masse der Abfälle vorgelegt, die der Abgabenbehörde auch eine konkrete mengenmäßige Zuordnung zu den Kiesgewinnungsstandorten der Bf. ermöglichten.

Die Bf. stellt nunmehr die von ihr selbst vorgelegten Unterlagen im Nachhinein wieder in Frage. Dies nicht nur in mengenmäßiger Hinsicht, sondern auch in Bezug auf die in diesen Unterlagen angegebenen Örtlichkeiten.

Die Infragestellung des Beweiswertes von laufend geführten Aufzeichnungen der ***A.*** durch nachträgliche Rekonstruktionen der Bf. vermag nicht zu überzeugen, zumal die Bf. auch nicht darlegte, aus welchem Grund ihr solche Rekonstruktionen lückenlos und fehlerfrei möglich gewesen sein sollten.

Für das Bundesfinanzgericht ist sohin - ausgehend von den Ermittlungen und Feststellungen der abgabenbehördlichen Betriebsprüfung, insbesondere aufgrund der im Rahmen der Prüfung vorgelegten handschriftlichen Wiegeaufzeichnungen der ***A.*** - in sachverhaltsmäßiger Hinsicht erwiesen, dass für die Vornahme von Geländeanpassungen in den Kieswerken ***KW4*** und ***KW3*** Recyclingmaterialien in dem von der Abgabenbehörde im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellten Ausmaß von insgesamt 47.304,88 Tonnen verwendet worden sind, wobei 38.535,6 Tonnen dem Kieswerk ***KW4*** und 8.769,28 Tonnen dem Kieswerk ***KW3*** zuzuordnen sind.

Die von der belangten Behörde für die im Streitzeitraum 2003 bis 2005 betroffenen Kalendervierteljahre berechneten Beitragsgrundlagen bleiben daher unverändert.

Kieswerk *KW1*****

1) Mengenermittlung durch Betriebsprüfung/Zollamt

Ausgehend von den Ermittlungen und Feststellungen anlässlich der Betriebsprüfung, insbesondere aufgrund der im Rahmen der Prüfung vorgelegten handschriftlichen Wiegeaufzeichnungen der ***A.***, ging das Zollamt in den angefochtenen Bescheiden davon aus, dass in den Jahren 2003 bis 2005 für Geländeanpassungen, etwa für die Errichtung von (auch temporären) Fahrstraßen im Kieswerk ***KW1*** Recyclingmaterialien im Ausmaß von insgesamt 17.959,40 Tonnen durch die Bf. verwendet worden seien.

2) Eingabe der Bf. vom 20. Dezember 2010

In der auch in der Niederschrift der Betriebsprüfung zitierten Eingabe vom 20. Dezember 2010 (AZ WiBHoGE/AISAGWA ZRO/ein-9603) stellte die Bf. in einer Beilage 4 das Ausmaß der verwendeten Recyclingmaterialien für Fahrstraßen anhand der plangemäßen Länge, Breite und Höhe der Schüttungen näher dar.

Demnach habe die Bf. in den Jahren 2003 bis 2005 für die Errichtung der Fahrstraße „***KW1*** Zufahrt/Abbau“ im Kieswerk ***KW1*** mit einer Länge von 500 m, einer Breite von 5 m und einer Höhe von 0,8 m) - sohin zur Vornahme von Geländeanpassungen (Straßenunterbau) - Recyclingmaterialien im Ausmaß von rund 2.000 m³, das sind umgerechnet ca. 3.000 Tonnen, die in der mit Bescheid des Bürgermeisters der Landeshauptstadt ***D.*** vom 30. November 1992, GZ: ***19***, genehmigten Recyclinganlage hergestellt worden seien, verwendet.

In der genannten Eingabe vom 20. Dezember 2010 gab die Bf. zudem an, dass sie für die Errichtung temporärer Fahrstraßen - etwa bei Schlechtwetter - in den Kieswerken ***KW1*** und ***KW4***, sohin ebenfalls zur Vornahme von Geländeanpassungen (Straßenunterbau) in der erwähnten Recyclinganlage der ***A.*** hergestellte Recyclingmaterialien im Ausmaß von 24.647,50 Tonnen verwendet habe.

3) Eingabe der Bf. vom 15. Februar 2019

Mit Eingabe vom 15. Februar 2019 (AZ WiBHoGE/AISAGWA ZRO/alh-1883980.0.1) brachte die Bf. das Kieswerk ***KW1*** betreffend in Ergänzung zur Beschwerde vor, dass in diesem Fall die in der Niederschrift der Betriebsprüfung vom 29. Mai 2012 ersichtlichen Mengen für die Jahre 2003 bis 2005 nicht im Kieswerk ***KW1*** verwendet worden seien. Vielmehr hätten Materialweitergaben an das seinerzeit im Konzernverband befindliche Unternehmen ***X.***-***S.*** GmbH stattgefunden, welche die Materialien nicht selbst verwendet habe, sondern ihrerseits an Kunden abgegeben habe. Dazu habe die Bf. exemplarisch Rechnungen

der ***X.***-***S.*** GmbH an ihre Kunden aus dem relevanten Zeitraum vorgelegt (Beilagen 1 bis 3):

- Schlussrechnung an die ***Z.*** Bau GmbH vom 31.12.2004 betreffend die Baustelle „***bst***“ mit Position „Schüttmaterial liefern, einbauen“ über 500 m³ (entspreche bei einem spezifischen Gewicht von 1,5 Tonnen je Kubikmeter einer Menge von 750 Tonnen);
 - 3. Teilrechnung an die ***GH*** BaugesmbH & Co KG vom 28.02.2005 betreffend die Baustelle „***bst1***“ mit Position „Schüttung Baustraße u. Arbeitsplanum“ über 4.000 m³ (entspreche bei einem spezifischen Gewicht von 1,5 Tonnen je Kubikmeter einer Menge von 6.000 Tonnen);
 - Schlussrechnung an die ***BTA*** AG vom 30.04.2005 betreffend die Baustelle „***bst1*** Logistikhalle“ mit Position „Schicht Schüttmaterial“ über 7.636,36 m³ (entspreche bei einem spezifischen Gewicht von 1,5 Tonnen je Kubikmeter einer Menge von 11.454,54 Tonnen).
- Es seien somit (zumindest) 18.204,54 Tonnen Material an Dritte abgegeben und daher nicht am Standort verwendet worden, wobei die Niederschrift vom 29.05.2012 von einer Gesamtmenge von 17.959,40 Tonnen betreffend diesen Standort ausgehe. Entsprechend sei in diesem Zusammenhang am Standort ***KW1*** keinerlei altlastenbeitragspflichtigen Tatbestand ersichtlich, sodass auch aus diesem Grund die angefochtenen Bescheide insoweit rechtswidrig seien.

4) Urkundenvorlage und Stellungnahme der Bf. vom 7. Dezember 2023

Die Bf. bringt darin vor, dass aus ihrer Sicht für den Standort ***KW1*** in mengenmäßiger Hinsicht keine Bindungswirkung des Feststellungsbescheids der BH ***TG*** vom 31.08.2017, ***31***, gegeben sei, zumal Spruchpunkt II. dieses Bescheids auch keine Menge festhalte, die beitragspflichtig sei.

Vor diesem Hintergrund verweise die Bf. auf die dem Bundesfinanzgericht vorliegende Beilage ./4 zu ihrer Eingabe an die belangte Behörde vom 20.12.2010. Hier sei am Standort „***KW1***/Zufahrt Abbau“ eine Menge von 3.000 Tonnen angenommen worden. Dies erscheine auch von den Bemessungen der in Rede stehenden Fahrstraße (Länge 500 Meter; Breite 5,00 Meter; Höhe 0,80 Meter) als realistisch. Denn das Luftbild Beilage ./2 zur seinerzeitigen Eingabe an die BH ***TG*** vom 22.02.2016 zeige, dass in den Jahren 2011 und 2016 ausschließlich dieser Bereich beprobt worden sei, der auch in etwa diese Maße aufweise. Wie das Beweisverfahren aus Sicht der Bf. ergeben habe, sei es sonst am Standort ***KW1*** zu keinerlei potenziell beitragspflichtigen Materialverwendungen gekommen (die Niederschrift der belangten Behörde vom 29.05.2012, Zahl: ***000***, weise in diesem Zusammenhang im Standort ***KW1*** einen Zeitraum von 2003 bis einschließlich 2009 aus, welcher per 20.12.2010 abgelaufen sei; die Verwendungen ab 2010 würden sich jedenfalls als nicht beitragspflichtige Zwischenlagerung zeigen).

Dieses Luftbild werde dem Bundesfinanzgericht in Beilage vorgelegt, dies aus Gründen der Einheitlichkeit in der Fassung der Eingabe an die BH ***TG*** vom 22.02.2016 (daher wie seinerzeit als Beilage ./2 ausgewiesen).

5) Feststellungsverfahren

Mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft *****TG***** vom 17. September 2014, GZ. *****22*****, wurde der Antrag der Bf. vom 27. Juli 2012 in der Fassung des Antrages vom 26. März 2014, „Die zuständige Behörde wolle feststellen, dass die im Zeitraum von 2003 bis 2011 im Kieswerk *****KW1***** in dem in Punkt 1.7 zeitlich aufgeschlüsselten Gesamtausmaß von 23.176,21 Tonnen verwendeten Recyclingmaterialien, nämlich Recyclingsandmaterial und Recyclingbaustoffmaterialien aus Hochbaurestmassen mit den entsprechenden Produktbezeichnungen, aus der mit dem Bescheid des Bürgermeisters der Landeshauptstadt *****D.***** vom 30.11.1992, *****19*****, genehmigten Recyclinganlage keine Abfälle iSd § 2 Abs. 4 ALSAG sind und in der Verwendung dieser Materialien im Kieswerk *****KW1***** keine beitragspflichtige Tätigkeit iSd § 3 Abs.1 ALSAG vorliegt“ zurückgewiesen.

In der Bescheidbegründung heißt es u.a., dass die Bf. mit Schreiben vom 31. März 2014 die Gewichtsmengen und Einbauzeiträume für die Produkte Recyclingsand (RS III 0/4 B) und Recyclingbaustoffmaterial aus Hochbaurestmassen (RMH III 0/45 B und RMH III 0/63 B) in diesem Kieswerk mitgeteilt habe.

Für die Jahre 2003 bis 2005 wurde dies im genannten Bescheid wie folgt dargestellt:

Jahr 2003	Recycling-Baustoff	Recyclingsand
1. Quartal	1.562,30 t	477,40 t
2. Quartal	531,50 t	323,40 t
3. Quartal	1.042,60 t	1.465,90 t
4. Quartal	642,50 t	995,20 t
gesamt 2003	3.778,90 t	3.261,90 t

Jahr 2004	Recycling-Baustoff	Recyclingsand
1. Quartal	999,10 t	660,40 t
2. Quartal	4.749,90 t	72,60 t
3. Quartal	1.096,80 t	103,40 t
4. Quartal	155,60 t	0,00 t
gesamt 2004	7.001,40 t	836,40 t

Jahr 2005	Recycling-Baustoff	Recyclingsand
1. Quartal	375,81 t	27,80 t
2. Quartal	895,70 t	0,00 t
3. Quartal	195,70 t	17,40 t
4. Quartal	1.568,40 t	0,00 t
gesamt 2005	3.035,61 t	45,20 t

Diese Mengenangaben entsprechen den Mengenangaben in der Niederschrift über den Verlauf und das Ergebnis der Betriebsprüfung vom 29. Mai 2012, Zahl: *****000*****.

6) Beweiswürdigung durch das Bundesfinanzgericht

Bei der vorliegenden Sach- und Beweislage geht auch das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die in der oben unter Punkt 5) ersichtlichen Darstellung angegebenen Mengen (insgesamt 17.959,40 Tonnen) den tatsächlich zur Vornahme von Geländeanpassungen, etwa als Straßenunterbau im Zusammenhang mit den in den Jahren 2003 bis 2005 erfolgten Errichtung von (auch temporären) Fahrstraßen, im Kieswerk ***KW1*** eingebauten Recyclingmaterialien entsprechen.

Unter Berücksichtigung der Angaben der Bf. in der Eingabe vom 20. Dezember 2010, dass davon für die Errichtung der Fahrstraße „***KW1*** Zufahrt/Abbau“ im Kieswerk ***KW1*** mit einer Länge von 500 m, einer Breite von 5 m und einer Höhe von 0,8 m Recyclingmaterialien im Ausmaß von ca. 3.000 Tonnen verwendet wurden, entfallen somit von der gesamten im Kieswerk ***KW1*** verwendeten Menge im Ausmaß von 17.959,40 Tonnen 14.959,40 Tonnen auf die Errichtung temporärer Fahrstraßen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250).

Bei der vorliegenden Beweislage ist das erst nachträglich erstattete Vorbringen über die behaupteten Materialweitergaben an Dritte nicht geeignet, die Annahme der Abgabenbehörde, dass in den Jahren 2003 bis 2005 die erwähnten Mengen an Recyclingmaterialien im Ausmaß von 17.959,4 Tonnen zur Vornahme von Geländeanpassungen im Kieswerk ***KW1*** verwendet wurden, zu entkräften, da aus den vorgelegten Rechnungsunterlagen nicht zu entnehmen ist, inwieweit die darin angeführten Leistungen, „Schüttung Baustraße u. Arbeitsplanum“, „Schüttung Baustraße u. Arbeitsplanum“ oder „Schicht Schüttmaterial“ mit den hier in Rede stehenden Recyclingmaterialien in Zusammenhang zu bringen sind. Die Bf. vermochte nicht darzulegen, wie ihr diese nachträglich vorgebrachte Rekonstruktion lückenlos und fehlerfrei möglich gewesen sein sollte.

Die im Zuge des ergänzenden Vorbringens vom 15. Februar 2019 vorgelegten Rechnungen liefern sohin keinen schlüssigen Beweis für das Ausmaß des tatsächlich im Kieswerk ***KW1*** für Geländeanpassungen verwendete Recyclingmaterial. Sie stehen im Widerspruch zu den laufend geführten Aufzeichnungen der ***A.*** und können daher die von der Abgabenbehörde ermittelte Menge nicht in Frage stellen.

Zudem teilte die Bf. selbst im Rahmen eines Feststellungsverfahrens vor der Bezirkshauptmannschaft ***TG*** zu GZ. ***22*** in einem Schreiben vom 31. März 2014

die Gewichtsmengen und Einbauzeiträume für die Produkte Recyclingsand (RS III 0/4 B) und Recyclingbaustoffmaterial aus Hochbaurestmassen (RMH III 0/45 B und RMH III 0/63 B) in diesem Kieswerk mit.

In diesem Zusammenhang ist auch auf das Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichtes OÖ vom 21. Mai 2015, LVwG-550381/2/KH, zu verweisen, in dem es u.a. heißt:

Vielmehr ist in diesem Zusammenhang auf das Schreiben der Bf. vom 27. März 2014 betreffend Antragspräzisierung und Urkundenvorlage, das in einem anderen Feststellungsverfahren (**22**) vor der belangten Behörde an diese ergangen ist und dem im gegenständlichen Beschwerdeverfahren vorgelegten Behördenakt beiliegt, zu verweisen: In diesem Schreiben wurde betreffend ein ähnliches Feststellungsbegehren, nämlich dass die für die Errichtung einer Zufahrtsstraße zum Kieswerk ***KW1*** verwendeten Materialien kein Abfall seien, seitens der Bf. konkret angegeben, um welche Straße es sich handle und dabei auf eine in einer Planbeilage zum Feststellungsantrag dargestellte Zufahrtsstraße verwiesen. Weiters wurden nach Quartalen geordnet detailliert die verwendeten Materialien, unterschieden nach Recycling-Baustoff und Recyclingsand, in Gewichtstonnen ab dem Jahr 2003 angegeben. Es mag sein, dass die Bf. im gegenständlichen Beschwerdeverfahren im Rahmen der Betriebsprüfung durch das Zollamt keinerlei Aufzeichnungen betreffend die antragsgegenständlichen Materialien zur Verfügung gestellt hat - anhand des oben zitierten Schreibens der Bf. vom 27. März 2014 ist jedoch eindeutig festzuhalten, dass diese angesichts der genauen Angaben in ihrer Stellungnahme vom 27. März 2014 anscheinend doch über Aufzeichnungen betreffend konkrete Mengen, Einbauzeiträume und Einbauorte (nämlich die in der Planbeilage dargestellte Zufahrtsstraße) verfügt. Wenn derart genaue Angaben betreffend eine konkrete Zufahrtsstraße durch die Bf. möglich sind, so legt dies den Schluss nahe, dass auch betreffend weiterer Werks- bzw. Zufahrtsstraßen derartige Aufzeichnungen vorliegen, da es sehr unwahrscheinlich ist, dass die Bf. nur betreffend eine einzige Zufahrtsstraße über Aufzeichnungen verfügt.“

Selbst in der Beschwerde blieben die von der Abgabenbehörde herangezogenen Bemessungsgrundlagen noch unbestritten und räumte die Bf. ein, dass sie seit dem Jahr 2003 die in der Recyclinganlage der ***A.*** erzeugten Produkte zur Herstellung von Wegigkeiten, d.h. Zufahrtsstraßen und Werksstraßen in den betreffenden Standorten, sohin auch im Kieswerk ***KW1*** verwendet habe.

Im Zusammenhang mit den strittigen Materialverwendungen im Kieswerk ***KW1*** ist auch in Erwägung zu ziehen, dass die von der Bf. gegen die Erkenntnisse des Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich vom 22. Jänner 2018, GZ. LVwG-551092/12/KH/BBA, (betr. den Standort ***KW3***) und GZ. LVwG-551145/8/KH/BBA, (betreffend den Standort ***KW5***) erhobenen Revisionen vom Verwaltungsgerichtshof mit den Beschlüssen vom 22. Oktober 2018, Ra 2018/16/0178 und Ra 2018/16/0179, zurückgewiesen wurden und die Bf. erst nach Ergehen der genannten Beschlüsse des Höchstgerichtes mit der nachfolgenden Einbringung des Schriftsatzes vom 15. Februar 2019

(AZ WiBHoGE/ALSAGWA ZRO/alh-1883980.0.1, „Ergänzendes Vorbringen“) ihre Argumentationslinie hinsichtlich der von der Abgabenbehörde herangezogenen Beitragsgrundlagen u.a. bezüglich des Standortes ***KW1*** änderte.

In der Beschwerde vom 27. Februar 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 26. Jänner 2015, Zl. 520000/06113/58/2012, betreffend die Festsetzung des Altlastenbeitrages 2010 heißt es in Punkt 2.4:

*„Im Jahr 2010 verwendete die Beschwerdeführerin die in der genannten Recyclinganlage erzeugten Produkte zur Herstellung von Wegigkeiten, dh Zufahrtsstraßen und Werksstraßen in den Standorten ***KW1***, ***KW4***, ***KW3*** und ***KW5***. Entsprechende Materialien wurden ferner in kürzeren als in § 3 Abs 1 Z 1 lit b ALSAG angeführten Zeiträumen am Standort ***KW1*** vor Verwendung im Einklang mit der Rechtsordnung zwischengelagert.“*

In den Beschwerdeschäftsätzen vom 27. Februar 2015, gegen die Bescheide vom 26. Jänner 2015, Zln. 520000/06113/54/2012, 520000/06113/56/2012 und 520000/06113/57/2012, betreffend die Altlastenbeitragsfestsetzungen 2006, 2008 und 2009, heißt es dagegen jeweils unter Punkt 2.4, dass die Bf. in den Jahren 2006, 2008 und 2009 die in der genannten Recyclinganlage erzeugten Produkte zur Herstellung von Wegigkeiten, dh Zufahrtsstraßen und Werksstraßen in den Standorten ***KW1***, ... verwendete.

Von einer Zwischenlagerung ist in diesen die Jahre 2006, 2008 und 2009 betreffenden Schäftsätzen noch keine Rede.

Dem Vorbringen der Bf., im Kieswerk ***KW1*** sei es außer dem für die Fahrstraße „***KW1***/Zufahrt Abbau“ verwendeten Recyclingmaterial im Ausmaß von 3.000 Tonnen zu keinerlei potenziell beitragspflichtigen Materialverwendungen gekommen, steht neben dem vorhin Gesagten auch entgegen, dass das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich mit Erkenntnis vom 30. Jänner 2018, LVwG-551217/10/KH/BBa, in einem Feststellungsverfahren nach § 10 ALSAG die Verwendung von Recyclingmaterialien aus der Anlage der ***A.*** zur Durchführung von Geländeanpassungen (als Straßenunterbau) am Standort ***KW1*** in den Jahren 2006 bis 2011 ausdrücklich feststellte.

Inwieweit das im Zuge der Stellungnahme vom 7. Dezember 2023 vorgelegte Luftbild, das die Örtlichkeiten der Nachbeprobungen veranschaulichen soll, Aufschluss über das tatsächliche Ausmaß der Materialverwendungen geben könnte, wurde nicht schlüssig und nachvollziehbar dargelegt, zumal in der Eingabe vom 20. Dezember 2010 auch von der Herstellung temporärer Fahrstraßen die Rede ist.

Vor diesem Hintergrund ist es der Bf. im Beschwerdeverfahren daher nicht gelungen, gegen die sachverhaltsmäßigen Feststellungen der belangten Behörde zur Abfallmenge, die diese auf die im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellten Unterlagen, insbesondere die handschriftlichen Wiegeaufzeichnungen der ***A.***, stützte, solche begründeten Überlegungen,

Schlussfolgerungen und zielführenden Anhaltspunkte vorzubringen, die geeignet gewesen wären, die von der belangten Behörde herangezogenen Daten als unrichtig oder im Beschwerdefall als ungeeignet anzusehen.

Zur Entkräftung der von der ***A.*** zur Verfügung gestellten und von der Bf. für die Feststellung der Abfallmenge zunächst auch akzeptierten Beweismittel genügte dabei auch nicht die allgemein gehaltene Aussage des im Rahmen der mündlichen Verhandlung als Zeuge einvernommenen ehemaligen Geschäftsführers der Bf. und der ***A.***, es seien die in Rede stehenden 17.959,4 Tonnen Recyclingmaterialien der ***A.*** - außer für die Errichtung einer Werkstraße im Ausmaß von 3.000 Tonnen - nicht im Kieswerk ***KW1*** verwendet worden, sondern im Rahmen eines dort betriebenen Zwischenlagers immer nur an Dritte abgegeben worden, wenn in früheren Eingaben der Bf. (siehe oben etwa die Eingabe der Bf. vom 20. Dezember 2010 an das Zollamt betreffend temporäre Fahrstraßen oder die Eingabe vom 31. März 2014 an die Bezirkshauptmannschaft ***TG***) Gegenteiliges vorgebracht wurde.

Die Bf. ist ihrer in § 8 ALSAG verankerten Aufzeichnungspflicht nicht nachgekommen. Die Infragestellung des Beweiswertes von laufend geführten Aufzeichnungen der ***A.*** durch das nachträgliche Vorbringen einer Zwischenlagerung vermag nicht zu überzeugen, zumal die Bf. auch nicht darlegte, aus welchem Grund ihr solche Rekonstruktionen lückenlos und fehlerfrei möglich gewesen sein sollten.

Die von der belangten Behörde für die im Streitzeitraum 2003 bis 2005 betroffenen Kalendervierteljahre berechneten Beitragsgrundlagen bleiben daher unverändert.

Kieswerk *KW5*****

1) Feststellungsverfahren

In einem Feststellungsverfahren gemäß § 10 ALSAG stellte das Landesverwaltungsgericht Oberösterreich (LVwG OÖ) mit Erkenntnis vom 22. Jänner 2018, GZ. LVwG-551145/8/KH/BBA, den Bescheid der Bezirkshauptmannschaft ***AB*** vom 8. Juni 2017, GZ: ***26***, betreffend fest, dass die von der Bf. in den Jahren 2003 bis 2005 für die Errichtung der Zufahrtsstraße zum Kieswerk ***KW5*** auf den Grundstücken Nr. ***27***, ***12***, ***28***, ***29*** und ***30***, KG ***KW5***, verwendeten Recyclingmaterialien (aus Hochbau-Restmassen) im Ausmaß von 5.855 Tonnen, die aus der mit dem Bescheid des Bürgermeisters der Landeshauptstadt ***D.*** vom 30. November 1992, GZ: ***19***, betriebsanlagengenehmigten Recyclinganlage stammten,

1. dem Altlastenbeitrag nach § 3 Abs. 1 Altlastensanierungsgesetz, BGBl. Nr. 325/1990, in der Fassung vor dem Inkrafttreten der Novelle BGBl. I Nr. 71/2003, unterliegen und
2. in der Verwendung dieser Materialien für die Errichtung der Zufahrtsstraße zum Kieswerk eine beitragspflichtige Tätigkeit vorliegt.

Die dagegen erhobene Revision wurden vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 22. Oktober 2018, Ra 2018/16/0178, zurückgewiesen.

Nach Darstellung des Verfahrensganges traf das Landesverwaltungsgericht Feststellungen zu den vorliegenden Bewilligungen, zur Qualität der eingebrachten Materialien und zum „Stand der Technik“ für die Probennahme und Analytik von Recyclingbaustoffen sowie Grenzwerttabellen, die zugehörigen Einstufungen in Qualitäten und Aussagen hinsichtlich deren Verwendungsbereiche in den Jahren 2003 bis 2005.

In rechtlicher Hinsicht gelangte das Verwaltungsgericht zum Ergebnis, dass für die Verwendung der gegenständlichen Materialien als Straßenunterbau grundsätzlich die notwendigen behördlichen Bewilligungen und Anzeigen vorgelegen seien. Bei der Beurteilung der erforderlichen Qualität des verwendeten Materials sei auf den im Einbauzeitraum in den Jahren 2003 bis 2005 geltenden Stand der Technik abzustellen. Aus dem bereits im Einbauzeitraum bestehenden Stand der Technik für den Einbau von Hochbaurestmassen sei zu folgern, dass geeignete Maßnahmen zur Verhinderung einer Grundwasserbeeinträchtigung zu treffen gewesen seien, wenn die Messergebnisse eine solche hätten erwarten lassen, und diese Messergebnisse somit bereits im Zeitpunkt des Einbaus oder davor hätten vorliegen müssen. Derartige Messungen seien im vorliegenden Fall jedoch vor dem Einbau der Hochbaurestmassen nicht durchgeführt worden, sondern erst nachträglich im Jahr 2011. Insofern sei die Vorgangsweise der Revisionswerberin in den Jahren 2003 bis 2005 nicht im Einklang mit den in diesem Zeitraum anerkannten allgemeinen umwelttechnischen Vorgaben gestanden. Auf Grund der entgegen dem Stand der Technik nicht erfolgten Feststellungen über die Umweltverträglichkeit des eingebauten Materials sei diesbezüglich während der gesamten Einbauzeit die für den entsprechenden Zweck geeignete Qualität nicht sichergestellt gewesen und dieses daher als für den angestrebten Zweck nicht geeignet anzusehen. Infolge dessen seien nicht sämtliche für eine Ausnahme von der Beitragspflicht nach § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG in der Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 71/2003 erforderlichen Tatbestandsmerkmale erfüllt gewesen.

Das im Feststellungsverfahren nach § 10 ALSAG ergangene Erkenntnis des Landesverwaltungsgerichts Oberösterreich vom 22. Jänner 2018, GZ. LVwG-551145/8/KH/BBA, - den Feststellungsbescheid der Bezirkshauptmannschaft ***AB*** vom 8. Juni 2017, GZ: ***26***, betreffend - entfaltet Bindungswirkung für die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht im Rahmen der Erhebung des Altlastenbeitrages (vgl. z.B. VwGH 28.8.2023, Ra 2021/13/0026).

2) Eingabe der Bf. vom 20. Dezember 2010

In der auch in der Niederschrift der Betriebsprüfung zitierten Eingabe vom 20. Dezember 2010 (AZ WiBHoGE/ALSAGWA ZRO/ein-9603) stellte die Bf. in einer Beilage 4 das Ausmaß der verwendeten Recyclingmaterialien für Fahrstraßen anhand der plangemäßen Länge, Breite und

Höhe der Schüttungen näher dar.

Demnach verwendete die Bf. in den Jahren 2003 bis 2005 für die Errichtung von Fahrstraßen, nämlich der Fahrstraße „***KW5***/Werkszufahrt“ und „***KW5***/Werk bis Abbau Abschn. III“ im Kieswerk ***KW5*** - sohin zur Vornahme von Geländeanpassungen (Straßenunterbau) - Recyclingmaterialien, die aus der genehmigten Recyclinganlage der ***A.*** stammten.

In der Beilage 4 der zitierten Eingabe der Bf. vom 20. Dezember 2010 wird das Ausmaß dieser Fahrstraßen angegeben und die Menge der verwendeten Materialien mit 4.400 m³ bzw. 6.600 Tonnen errechnet.

3) Mengenermittlung durch Betriebsprüfung/Zollamt

Ausgehend von den Ermittlungen und Feststellungen der Betriebsprüfung, insbesondere aufgrund der im Rahmen der Prüfung vorgelegten handschriftlichen Wiegeaufzeichnungen der ***A.*** ging das Zollamt in den angefochtenen Bescheiden davon aus, dass in den Jahren 2003 und 2004 für die Errichtung von Fahrstraßen im Kieswerk ***KW5*** Recyclingmaterialien im Ausmaß von 5.461,30 Tonnen verwendet worden seien.

Die im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten handschriftlichen Wiegeaufzeichnungen der ***A.*** ergeben diesbezüglich folgendes Bild:

2003		2004	
	Schüttmaterial (to)	Schüttmaterial (to)	Sand (to)
Jänner	0	0	0
Februar	0	1254,6	184,2
März	0	539,1	0
April	0	0	0
Mai	0	0	0
Juni	0	0	0
Juli	0	0	0
August	1663,1	0	0

September	0	0	0
Oktober	78,6	0	0
November	1741,7	0	0
Dezember	0	0	0
Summe:	3483,4	1793,7	184,2

4) Beweiswürdigung durch das Bundesfinanzgericht

Außer den im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten handschriftlichen Wiegeaufzeichnungen liegen keine beweiskräftigen Unterlagen, die eine konkrete mengenmäßige Zuordnung der Materialmenge zu einzelnen Kalendervierteljahren ermöglichen hätten, vor.

Im erwähnten Erkenntnis Landesverwaltungsgerichtes Oberösterreich vom 22. Jänner 2018, GZ. LVwG-551145/8/KH/BBA, wird unter Punkt II.1.3. angeführt, dass im Übrigen keine Aufzeichnungen aus dem Zeitraum des Einbaus zu Art, Menge und jeweils genauem Einbauort des verwendeten Materials existieren.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat das in § 10 ALSAG 1989 geregelte Feststellungsverfahren den Zweck, über strittige (Vor-)Fragen bescheidmäßig abzusprechen und sie damit in verbindlicher Weise für die jeweiligen Abgabenfestsetzungen zu klären und ist es nicht die Aufgabe des Feststellungsbescheids, die Abfallmenge und damit die Bemessungsgrundlage des Altlastenbeitrags bindend festzustellen. Dies ist Aufgabe des Abgabenfestsetzungsverfahrens (vgl. VwGH 24.9.2015, 2013/07/0098).

In Anbetracht der vorliegenden unterschiedlichen Gewichtsangaben (5.855 Tonnen, 6.600 Tonnen und 5.461,30 Tonnen) geht das Bundesfinanzgericht zu Gunsten der beschwerdeführenden Partei davon aus, dass die Angaben in den im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten handschriftlichen und von der Behörde auf ihre Plausibilität überprüften Wiegeaufzeichnungen der ***A.*** und somit die im Verfahren am weitesten zurückliegenden Angaben der materiellen Wahrheit am nächsten kommen und die beitragspflichtige Menge sohin 5.461,30 Tonnen beträgt.

Die von der belangten Behörde für die betroffenen Kalendervierteljahre berechneten Beitragsgrundlagen bleiben daher unverändert.

Kieswerk *KW2*****

Ausgehend von den Ermittlungen und Feststellungen der Betriebsprüfung, insbesondere aufgrund der im Rahmen der Prüfung vorgelegten handschriftlichen Wiegeaufzeichnungen der ***A.*** ging das Zollamt im angefochtenen Bescheid betreffend das Kalenderjahr 2003 davon aus, dass für die Vornahme von Geländeanpassungen im Zusammenhang mit der Errichtung von Fahrstraßen im Kieswerk ***KW2*** Recyclingmaterialien im Ausmaß von 1.489,90 Tonnen (1.441,3 Tonnen im ersten Quartal und 48,6 Tonnen im zweiten Quartal) verwendet worden seien.

Außer den im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten handschriftlichen und von der Behörde auf ihre Plausibilität überprüften Wiegeaufzeichnungen liegen keine beweiskräftigen Unterlagen, die eine konkrete mengenmäßige Zuordnung der Materialmenge zu einzelnen Kalendervierteljahren ermöglicht hätten, vor.

Dass die von der Abgabenbehörde ermittelte Menge der im Kieswerk ***KW2*** für Geländeanpassungen verwendeten Recyclingmaterialien unrichtig gewesen wäre, behauptet auch die Bf. nicht.

Die von der belangten Behörde für die betroffenen Kalendervierteljahre berechneten Beitragsgrundlagen bleiben daher unverändert.

3. Rechtslage

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

Gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

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

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d) nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

Gemäß § 217 Abs. 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat gemäß § 217 Abs. 8 BAO die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Gemäß § 217 Abs. 10 BAO sind Säumniszuschläge, die den Betrag von 50,00 Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach den Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

Die für den Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des Altlastensanierungsgesetzes (ALSAG) lauten auszugsweise:

„Begriffsbestimmungen

§ 2. (...)

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

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

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

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

(...)

(6) Baurestmassen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Abfälle gemäß Deponieverordnung (Anlage 2), BGBl. Nr. 164/1996.

(...)

Altlastenbeitrag Gegenstand des Beitrags

§ 3. (1) Dem Altlastenbeitrag unterliegen:

1. (...)

2. das Verfüllen von Geländeunebenheiten oder das Vornehmen von Geländeanpassungen mit Abfällen einschließlich deren Einbringung in geologische Strukturen, ausgenommen jene Geländegefüllungen oder -anpassungen, die im Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme eine konkrete bautechnische Funktion erfüllen (z.B. Dämme und Unterbauten für Straßen, Gleisanlagen oder Fundamente, Baugruben- oder Künettengefüllungen);

(...)

(2) Von der Beitragspflicht ausgenommen ist [...]“

§ 3 Abs. 1a ALSAG, welcher durch die Novelle BGBl. I 2003/71 eingefügt wurde - und anders wie die weiteren dadurch erfolgten Änderungen in § 3 nicht erst mit 1. Jänner 2006, sondern grundsätzlich bereits mit 21. August 2003 (vgl. Art. VII Abs. 13 ALSAG idF BGBl. I 2003/71) in Kraft getreten ist, wobei er jedoch wiederum gemäß Art. VII Abs. 14 leg. cit. nicht auf Sachverhalte anzuwenden ist, die sich im Zeitraum vom 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2005 ereignet haben - bestimmt auszugsweise wie folgt:

„(1a) Von der Beitragspflicht ausgenommen sind
(...)

6. mineralische Baurestmassen, wie Asphaltgranulat, Betongranulat, Asphalt/Beton-Mischgranulat, Granulat aus natürlichem Gestein, Mischgranulat aus Beton oder Asphalt oder natürlichem Gestein oder gebrochene mineralische Hochbaurestmassen, sofern durch ein Qualitätssicherungssystem gewährleistet wird, dass eine gleichbleibende Qualität gegeben ist, und diese Abfälle im Zusammenhang mit einer Baumaßnahme im unbedingt erforderlichen Ausmaß zulässigerweise für eine Tätigkeit gemäß Abs. 1 Z. 1 lit. c verwendet werden,
(...)

§ 4 ALSAG idF BGBl. Nr. 201/1996 lautete:

Beitragschuldner

„§ 4. Beitragsschuldner ist

1. der Betreiber einer Deponie oder eines Lagers,
2. im Falle der Beförderung der Abfälle zur langfristigen Ablagerung außerhalb des Bundesgebietes der Inhaber der Bewilligung zur Ausfuhr aus Österreich gemäß Abfallwirtschaftsgesetz, BGBl. Nr. 325/1990, in der jeweils geltenden Fassung,
3. derjenige, der mit Abfällen Geländeunebenheiten verfüllt oder Geländeanpassungen vornimmt oder Abfälle in geologische Strukturen einbringt oder
4. in allen übrigen Fällen derjenige, der die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst oder duldet.“

Die weiteren für den Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des Altlastensanierungsgesetzes (ALSAG) lauten auszugsweise:

„Bemessungsgrundlage

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

Höhe des Beitrags

§ 6. (1) Der Altlastenbeitrag beträgt für gemäß § 3 beitragspflichtige Tätigkeiten je angefangene Tonne für

1. a) Baurestmassen oder (...)

ab 1. Jänner 20017,20 Euro,
(...)

Beitragsschuld

§ 7. (1) Die Beitragsschuld entsteht im Falle

1. (...)

2. des Verfüllens von Geländeunebenheiten, des Vornehmens von Geländeanpassungen oder des Einbringens in geologische Strukturen nach Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde,
(...)

Aufzeichnungs- und Nachweispflichten

§ 8. Der Beitragsschuldner hat fortlaufend Aufzeichnungen zu führen, aus denen die Bemessungsgrundlage, getrennt nach den Beitragssätzen gemäß § 6 Abs. 1 bis 4, sowie Umfang und Zeitpunkt des Entstehens der Beitragsschuld zu ersehen sind. Weiters hat der Beitragsschuldner bei der erstmaligen Anmeldung des Beitrags geeignete Unterlagen insbesondere Bewilligungs- oder Kollaudierungsbescheide zum Nachweis, dass die Zuschläge gemäß § 6 Abs. 2 und 3 nicht zur Anwendung kommen, anzuschließen. Die Aufzeichnungen und Belege, die für die Beitragserhebung von Bedeutung sind, wie insbesondere die Wiegebelege (§ 20 Abs. 1), müssen sieben Jahre aufbewahrt werden.

Erhebung des Beitrags

§ 9. (1) (...)

(2) Der Beitragsschuldner hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr (Anmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Anmeldung bei dem für die Einhebung zuständigen Hauptzollamt 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.

(2a) Ein Bescheid nach § 201 BAO ist nicht zu erlassen, wenn der Beitragsschuldner vor Erlassung eines derartigen Bescheides von sich aus die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit durch eine neue Selbstberechnung beseitigt und diese Berichtigung oder Ergänzung spätestens bis zum Ablauf des dem im Abs. 2 genannten Zeitpunkt zweitfolgenden Kalendermonats vornimmt.

(2b) Der Beitragsschuldner hat in der Anmeldung auch die Menge an übernommenen Abfällen anzugeben, die gemäß § 3 Abs. 2 und 4 beitragsfrei sind und eine Kopie der Bestätigung gemäß § 3 Abs. 2 und 4 beizulegen.

(3) Ein gemäß § 201 BAO, in der jeweils geltenden Fassung, festgesetzter Beitrag hat den in Abs. 2 genannten Fälligkeitstag.

Messeinrichtungen

§ 20. (1) Wer Abfälle langfristig ablagert, mit Abfällen Geländeunebenheiten verfüllt, Geländeanpassungen vornimmt, Abfälle in geologische Strukturen einbringt oder zur langfristigen Ablagerung außerhalb des Bundesgebietes befördert, hat sich geeigneter Messeinrichtungen zur Feststellung der Masse der Abfälle (§ 3) zu bedienen. Über jede durchgeführte Messung ist ein Beleg herzustellen.

(...)“

4. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 2 ALSAG in der hier anzuwendenden Fassung vor dem diesbezüglichen Inkrafttreten der Novelle BGBl. I 2003/71 unterliegt dem Altlastenbeitrag das Verfüllen von Geländeunebenheiten oder das Vornehmen von Geländeanpassungen mit Abfällen einschließlich deren Einbringung in geologische Strukturen, ausgenommen jene Geländeverfüllungen oder -anpassungen, die im Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme eine konkrete bautechnische Funktion erfüllen (z.B. Dämme und Unterbauten für Straßen, Gleisanlagen oder Fundamente, Baugruben- oder Künettenverfüllungen).

Dient die Verfüllung von Abfällen der Schaffung eines technisch erforderlichen Unterbaues für einen Verkehrsweg - wie im gegenständlichen Fall etwa für die Errichtung von Fahrstraßen in Kiesgewinnungsstandorten der Bf. -, dann erfüllt diese Maßnahme, wie sich bereits aus der beispielsweise Aufzählung in der genannten Bestimmung ergibt, eine konkrete bautechnische Funktion im Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme (vgl. VwGH 6.7.2006, 2004/07/0141).

Der Ausnahmetatbestand des § 3 Abs. 1 Z 2 leg. cit. für Geländeverfüllungen oder Geländeanpassungen, die im Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme eine konkrete bautechnische Funktion erfüllen, kann jedoch nur dann zum Tragen kommen, wenn

es sich um eine zulässige Verwendung von Abfällen für diese Maßnahmen handelt (vgl. VwGH 11.9.2003, 2003/07/0038). Zulässig ist eine Verwertung oder Verwendung nur dann, wenn die Materialien für den angestrebten Zweck unbedenklich verwendet werden können. Dem Gesetzgeber des ALSAG kann nämlich nicht unterstellt werden, er habe eine Verwendung oder Verwertung von Abfällen, die der Rechtsordnung widerspricht, privilegieren wollen, indem er sie von der Beitragspflicht ausnimmt (vgl. VwGH 20.9.2012, 2008/07/0183). Eine Unzulässigkeit liegt jedenfalls dann vor, wenn die Verwendung oder Verwertung gegen Rechtsvorschriften verstößt, insbesondere gegen die Schutzgüter des Umweltrechtes.

§ 3 Abs. 1 Z. 2 ALSAG verlangt die Erfüllung einer konkreten bautechnischen Funktion. Im Begriff der Funktion ist mitenthalten, dass die verwendeten Materialien (Abfälle) für den angestrebten Zweck geeignet sein müssen.

Baurestmassen können grundsätzlich nach ihrer Aufbereitung nicht generell für den Wiedereinbau, also nicht für jeden Zweck, dem das ursprüngliche Material gedient hat, eingesetzt werden (vgl. VwGH 26.5.2011, 2009/07/0208; VwGH 26.1.2012, 2010/07/0065).

Der Qualität der für die Geländeanpassungen verwendeten Baurestmassen kommt somit Relevanz in Bezug auf die Altlastenbeitragspflicht zu (vgl. zu alldem VwGH 24.9.2015, 2013/07/0283, betreffend die von der Bf. in den Jahren 2003 bis 2005 für die Errichtung einer Zufahrtsstraße zum Kieswerk ***KW5*** verwendeten Recyclingmaterialien).

Im Feststellungsverfahren nach § 10 ALSAG traf das Landesverwaltungsgericht im Erkenntnis vom 22. Jänner 2018, GZ. LVwG-551145/8/KH/BBA, nach Darstellung des Verfahrensganges Feststellungen zu den vorliegenden Bewilligungen, zur Qualität der eingebrachten Materialien und zum „Stand der Technik“ für die Probennahme und Analytik von Recyclingbaustoffen sowie Grenzwerttabellen, die zugehörigen Einstufungen in Qualitäten und Aussagen hinsichtlich deren Verwendungsbereiche in den Jahren 2003 bis 2005.

In rechtlicher Hinsicht gelangte das Verwaltungsgericht u.a. zum Ergebnis, dass bei der Beurteilung der erforderlichen Qualität des verwendeten Materials auf den im Einbauzeitraum in den Jahren 2003 bis 2005 geltenden Stand der Technik abzustellen sei. Aus dem bereits im Einbauzeitraum bestehenden Stand der Technik für den Einbau von Hochbaurestmassen sei zu folgern, dass geeignete Maßnahmen zur Verhinderung einer Grundwasserbeeinträchtigung zu treffen gewesen seien, wenn die Messergebnisse eine solche hätten erwarten lassen, und diese Messergebnisse somit bereits im Zeitpunkt des Einbaus oder davor hätten vorliegen müssen. Derartige Messungen seien im vorliegenden Fall jedoch vor dem Einbau der Hochbaurestmassen nicht durchgeführt worden, sondern erst nachträglich im Jahr 2011. Insofern sei die Vorgangsweise der Bf. in den Jahren 2003 bis 2005 nicht im Einklang mit den in diesem Zeitraum anerkannten allgemeinen umwelttechnischen Vorgaben gestanden. Auf Grund der entgegen dem Stand der Technik nicht erfolgten Feststellungen über die Umweltverträglichkeit des eingebauten Materials sei diesbezüglich während der gesamten

Einbauzeit die für den entsprechenden Zweck geeignete Qualität nicht sichergestellt gewesen und dieses daher als für den angestrebten Zweck nicht geeignet anzusehen. Infolge dessen seien nicht sämtliche für eine Ausnahme von der Beitragspflicht nach § 3 Abs. 1 Z. 2 ALSAG in der Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 71/2003 erforderlichen Tatbestandsmerkmale erfüllt gewesen.

Zur Maßgeblichkeit der Qualität der verwendeten Materialien führte das Landesverwaltungsgericht auszugsweise Folgendes aus:

*„§ 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG verlangt - wie bereits zuvor ausgeführt - die Erfüllung einer konkreten bautechnischen Funktion. Im Begriff der Funktion ist mitenthalten, dass die verwendeten Materialien (Abfälle) für den angestrebten Zweck geeignet sein müssen. Baurestmassen können grundsätzlich nach ihrer Aufbereitung nicht generell für den Wiedereinbau, also nicht für jeden Zweck, dem das ursprüngliche Material gedient hat, eingesetzt werden (vgl. bereits VwGH 26.05.2011, 2009/07/0208; VwGH 26.01.2012, 2010/07/0065). Der Qualität der für die Errichtung einer Zufahrtsstraße zum Kieswerk (...) verwendeten Baurestmassen, bei denen es sich um aus der Anlage der mit der Antragstellerin im Konzernverbund stehenden ***A-GmbH*** am Standort ***D.*** stammende mineralische Hochbau-Restmassen im Ausmaß von (...) Tonnen handelt, kommt in Bezug auf die Altlastenbeitragspflicht somit Relevanz zu: (...)*

*Es ist weiters festzuhalten, dass zum Einbauzeitpunkt bzw. im gesamten Einbauzeitraum 2003 bis 2005 keine Zuordnung des eingebauten Materials zu einer Qualitätsklasse o.Ä. erfolgen konnte, da entsprechende Analysenergebnisse nicht vorlagen. So fand in den Jahren 2003 bis 2005 in der ***A.*** keinerlei chemisch analytische Output-Kontrolle statt, sondern es wurde lediglich die Sieblinie bestimmt. Erst seit Mitte des Jahres 2006 hat sich die ***A.*** dem ÖBRV angeschlossen und ist seitdem mit dem verfahrensgegenständlichen Material mit der Qualitätsklasse „B“ registriert bzw. zertifiziert. Im Einbauzeitraum in den Jahren 2003 bis 2005 hatte die Antragstellerin aufgrund nicht durchgeführter Analysen keinerlei Kenntnis darüber, ob das verwendete Material unbedenklich eingebaut werden konnte. Das bei der Errichtung der Zufahrtsstraße verwendete Recyclingmaterial wurde auch von der Antragstellerin selbst nicht vor dem Einbau, sondern erst nachträglich (Jahre später; März 2011) auf seine Qualität untersucht. Vor dem Einbau wurde das Material daher weder von der Antragstellerin selbst noch der das Material aufbereitenden ***A.*** (in den Jahren 2003 bis 2005 fand in der ***A-GmbH*** keinerlei chemisch-analytische Output-Kontrolle statt, sondern es wurde lediglich die Sieblinie bestimmt) chemischen Analysen unterzogen und insofern erfolgte vor dem Einbau des Materials keine Beweissicherung im Hinblick auf die Umweltparameter.*

Die Beitragsfreiheit soll aber - wie aus dem Wortlaut bzw. Telos des ALSAG bzw. der zuvor zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hervorgeht - nur umweltverträglichen Materialien zu Gute kommen. Insofern muss das Wissen hinsichtlich der für die Errichtung der Zufahrtsstraße verwendeten Baurestmassen und somit die Gewissheit des im Hinblick auf die

Umwelt unbedenklichen Einbaus - wie das Vorliegen aller für die Ausnahme notwendigen rechtlichen Voraussetzungen - ebenfalls bereits im Zeitpunkt des Einbaus gegeben sein.

Wenn die Antragstellerin vorbringt, dass sich durch die nachträglichen Untersuchungen bzw. die zum heutigen Tag mögliche Einschätzung bzw. Aussagen des hydrogeologischen Amtssachverständigen insbesondere in der mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht, wonach es aus wasserwirtschaftlicher und hydrogeologischer Sicht vertreten werden könne, das eingebaute Recyclingmaterial in der Zufahrtsstraße zu belassen, zeige, dass im konkreten Fall das Grundwasser nicht beeinträchtigt wurde bzw. wird und daher die Zulässigkeit des Einbaus gegeben gewesen sei bzw. ist, so ist dieser Umstand jedoch für die Beurteilung des Vorliegens einer dem Altlastenbeitrag unterliegenden bzw. beitragspflichtigen Tätigkeit nach dem ALSAG nicht relevant. Bei diesem Vorbringen wird eine ex-post-Betrachtung der Auswirkungen durchgeführt. Es ist jedoch - wie bereits zuvor dargelegt - für die Beurteilung des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen im gegenständlichen Feststellungsverfahren nach § 10 ALSAG der jeweilige Einbauzeitpunkt relevant, d.h. auch im Hinblick auf dieses Tatbestandsmerkmal eine ex-ante-Betrachtung anzustellen. Diese von der Antragstellerin ins Treffen geführte ex-post-Betrachtung könnte allenfalls in einem etwaigen abfallrechtlichen Verfahren dazu führen, dass das Material aufgrund seiner im Nachhinein feststellbaren fehlenden Gefahr einer Umweltbeeinträchtigung an seinem Einbauort belassen werden kann und nicht etwa im Wege eines Behandlungsauftrages nach § 73 AWG zu entfernen ist. Dem Argument der Antragstellerin, dass zum aktuellen Zeitpunkt festgestellt werden könne, dass durch den Einbau des Materials keinerlei Grundwassergefährdung gegeben war und ist und somit im vorliegenden Fall nach dem Stand der Technik vorgegangen worden sei, kann somit aus den zuvor dargelegten Überlegungen nicht gefolgt werden.

*Hinsichtlich der Beurteilung der erforderlichen Qualität des verwendeten Recyclingmaterials gilt es zu beachten, dass dabei auf den im Beurteilungszeitraum (= Einbauzeitraum) - somit in den Jahren 2003 bis 2005 - geltenden Stand der Technik abzustellen ist. Sofern daher etwa der Prüfbericht des ***L-GmbH*** vom (...) bei der Festlegung der Qualitätsklasse des in der Kiesgrube (...) verwendeten Recyclingmaterials Bezug nimmt auf die Bestimmungen des Bundesabfallwirtschaftsplanes 2006 und der Richtlinie für Recycling-Baustoffe, 8. Auflage, September 2009, ist zu beachten, dass der Bundesabfallwirtschaftsplan 2006 und die Richtlinie für Recycling-Baustoffe, 8. Auflage, September 2009, nur dann für die Festlegung der Qualität der damals (d.h. im Zeitpunkt, in dem der die Beitragspflicht auslösende Sachverhalt verwirklicht wurde) verwendeten Baurestmassen relevant wären, wenn die darin genannten Eluatstoffe und ihre Grenzwerte dem bereits für den Zeitraum 2003 bis 2005 geltenden Stand der Technik entsprächen.*

Wie bereits unter Punkt II. 1.2. ausführlich dargelegt und unter Punkt II.2. festgestellt wurde, wird der für diesen Zeitraum geltende Stand der Technik etwa in den entsprechenden Richtlinien des Österreichischen Baustoff-Recycling-Verbandes abgebildet. Aus der auf

Hochbau-Restmassen abstellenden „Roten Richtlinie“ geht hervor, dass zu dieser Zeit bereits Vorgaben hinsichtlich der Umweltverträglichkeit von Hochbau-Restmassen existent waren und das Material folglich vor dem Einbau beprobt werden hätte müssen:

So enthielt die „Rote Richtlinie“- auch nach Zurückziehung der ÖNORM S 2072 eindeutig Vorgaben hinsichtlich der Umweltverträglichkeit von Hochbau-Restmassen; so wurden in Punkt 4.7. detailliert maßgebliche Parameter aufgezählt und in der Tabelle unter Punkt 5.2. bezüglich des Prüfparameters „Umweltverträglichkeit“ auf Prüfmethoden und insbesondere auf die Anforderung des Erreichens der Eluatklasse Ib hingewiesen.

Aus diesem bereits im Einbauzeitraum 2003 bis 2005 existierenden Stand der Technik hinsichtlich des Einbaus von Hochbau-Restmassen ist insbesondere dem zitierten letzten Satz der Fußnote („Ist aufgrund der Messergebnisse eine Beeinträchtigung des Grundwassers zu erwarten, sind geeignete Maßnahmen zur Verhinderung zu treffen.“; Hervorhebungen nicht im Original, Anm.) eindeutig zu folgern, dass geeignete Maßnahmen zur Verhinderung einer Grundwasserbeeinträchtigung zu treffen waren, wenn die Messergebnisse eine solche erwarten ließen und diese Messergebnisse somit bereits im Zeitpunkt des Einbaus bzw. davor vorliegen mussten. Derartige Messungen wurden im vorliegenden Fall jedoch dem Einbau der verfahrensgegenständlichen Hochbau-Restmassen nicht durchgeführt, sondern erst nachträglich im Jahr 2011. Zum Zeitpunkt bzw. im Zeitraum des Einbaus des verfahrensgegenständlichen Materials hatte die Antragstellerin keinerlei Kenntnis über die im Sinne des damals geltenden Standes der Technik relevante Qualitätsklasse des eingebauten Materials. Sie hatte somit vor dem Einbau des Materials auch keinerlei Kenntnisse über dessen Umweltauswirkungen, u.a. auch über dessen Auswirkungen auf das Grundwasser, welche jedoch gemäß dem festgestellten Stand der Technik bereits vor dem Einbau des Materials vorliegen hätten müssen.

Insofern stand die Vorgehensweise der Antragstellerin in den Jahren 2003 bis 2005 nicht im Einklang mit den in diesem Zeitraum anerkannten allgemeinen umwelttechnischen Vorgaben. Aufgrund der Unterlassung jeglicher Prüfung der Qualität des verwendeten Materials vor dessen Einbau im Hinblick auf seine Umweltauswirkungen, was durch entsprechende Beprobungen bzw. Analysen möglich gewesen wäre, erfolgte der Einbau des verfahrensgegenständlichen Materials nicht dem damals geltenden Stand der Technik entsprechend.

Unter Verweis auf die soeben erfolgten Ausführungen ist festzuhalten, dass der Frage, welcher Qualitätsklasse (A/B) das Material im Einbauzeitpunkt zuzuordnen gewesen wäre, folglich im vorliegenden Verfahren keine Relevanz zukommt. Gleiches gilt für die Frage, ob ein hydrogeologisch sensibles Gebiet vorlag oder ob die Recyclingmaterialien ungebunden bzw. gebunden und/oder mit bzw. ohne Deckschicht aufgebracht wurden.

Es sei nur am Rande darauf hingewiesen, dass die Antragstellerin überdies für den gesamten maßgeblichen Zeitraum keine Nachweise über den Zeitpunkt der Übernahme, die übernommenen Mengen, den Einbauort oder den Einbauzeitpunkt vorweisen kann, was ebenfalls ein nicht dem Stand der Technik entsprechendes Vorgehen indiziert.

Aufgrund der entgegen dem Stand der Technik im Einbauzeitraum nicht erfolgten Feststellungen hinsichtlich der Umweltverträglichkeit des eingebauten Materials war diesbezüglich während der gesamten Einbauzeit die für den entsprechenden Zweck geeignete Qualität nicht sichergestellt und dieses daher als für den angestrebten Zweck nicht geeignet anzusehen. Infolge dessen lagen nicht sämtliche für eine Ausnahme von der Beitragspflicht gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG in der maßgeblichen Fassung vor Inkrafttreten der Novelle BGBI. I 2003/71 notwendigen Tatbestandsmerkmale vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden ist.“

Das Bundesfinanzgericht schließt sich diesen Ausführungen vollinhaltlich an und erhebt sie zum Inhalt der Begründung dieses Erkenntnisses in Bezug auf sämtliche hier in Rede stehenden und in den Punkten 1. und 2. (Sachverhalt und Beweiswürdigung) dieser Entscheidung angesprochenen Recyclingmaterialien, sohin auch in Bezug auf jene Materialverwendungen, die nicht Gegenstand eines Feststellungsverfahrens nach § 10 ALSAG waren.

Vor diesem Hintergrund erweist sich auch das Vorbringen in den Vorlageanträgen, im Bereich des Kieswerks ***KW4*** seien Materialien nicht in einem hydrogeologisch sensiblen Gebiet und jedenfalls unter einer festen Deckschicht, nämlich unter einer Asphaltdecke, verwendet worden, für den hier vorliegenden Streitzeitraum als nicht relevant.

In den Beschwerden wird u.a. vorgebracht, es sei von der Bf. im Zuge der Betriebsprüfung nachgewiesen worden, dass bei den eingesetzten Materialien sämtliche von der Judikatur für das Vorliegen eines Produktes geforderten Eigenschaften gegeben seien, zumal die Recyclingbaustoffe nach strengen Qualitätskriterien aufbereitet und vertrieben worden seien, sodass eine Wiederverwendung dieser Baustoffe ohne weitere vorherige Bearbeitung sichergestellt sei. Auch seien im Zuge der Aufbereitung die fachlichen Anforderungen an eine Abfallendeverordnung iSd § 5 Abs. 2 AWG 2002 erfüllt worden und daher ende die Abfalleigenschaft bereits vor der Verbringung dieser Materialien an den jeweiligen Bestimmungsort.

Die Materialien seien zuvor in der Recyclinganlage der ***A.*** einer stofflichen Verwertung iSd § 2 Abs. 5 Z 2 AWG 2002 zugeführt worden und daher von vornherein keine Abfälle im Rechtssinn, da ein Abfallende eingetreten sei (vgl. VwGH 28.04.2011, 2010/07/0021). Es entstehe am Ende der Abfallbehandlung sofort ein marktfähiges Produkt, wie auch die in den beim Amt der OÖ Landesregierung erliegenden Datenerhebungsblättern dieser Recyclinganlage und die im EDM ersichtlichen Verkäufe an andere Unternehmen belegen würden.

Selbst wenn man die Ansicht vertrete, dass die Materialien Abfall im Rechtssinne seien, so sei

darauf zu verweisen, dass diesfalls das Abfallende bereits dann eintrete, wenn die Materialien den Liefer-LKW verlassen würden, um zur Errichtung einer Zufahrtsstraße verwendet zu werden.

Abfall verliere seine Abfalleigenschaft gemäß § 5 Abs. 1 AWG 2002 jedenfalls im Zeitpunkt einer zulässigen Verwendung bzw. Verwertung.

Eine Abfallende-Verordnung sei zwar für Baurestmassen noch nicht erlassen worden, jedoch erfülle das eingebaute Material die Qualitätsklasse A nach dem Bundesabfallwirtschaftsplan 2006 und 2011 und habe damit zu jedem Zeitpunkt für den vorgesehenen Zweck unbedenklich verwendet werden können. Das eingesetzte Material habe daher im Zeitpunkt der Aufbringung seine Abfalleigenschaft verloren.

Verwiesen werde auch auf die Bescheide des Landeshauptmannes von OÖ vom 29. September 2011, nach deren Begründung eine ausschließliche stoffliche Verwertung vorgenommen worden sei. Stelle daher die Verwendung der Recyclingmaterialien eine stoffliche Verwertung dar, habe das eingesetzte Material spätestens im Zeitpunkt der Aufbringung seine Abfalleigenschaft verloren. Das dem Bescheid des Landeshauptmannes von OÖ vom 29. September 2011 zu Grunde liegende Feststellungsverfahren nach § 6 Abs. 6 Z. 1 AWG 2002 sei auch als auf das Thema des Abfallendes spezialisiertes Verfahren zu werten. Es bestehe daher eine Bindung der das ALSAG vollziehenden Behörde an den genannten Bescheid des Landeshauptmannes von OÖ.

Dass die Marktfähigkeit und die Qualität der recycelten Baurestmassen für die Beurteilung der Abfalleigenschaft nicht wesentlich sind und keine Bindungswirkung an die zitierten Bescheide des Landeshauptmannes von OÖ gegeben ist, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. September 2015, 2013/07/0283, betreffend Recyclingmaterialien aus der Anlage der *****A.*****, welche von der beschwerdeführenden Partei in den Jahren 2003 bis 2005 für die Errichtung einer Fahrtsstraße im Kieswerk *****KW5***** verwende wurden, festgestellt. Im genannten Erkenntnis heißt es auszugsweise:

„Dass es sich bei den von 2003 bis 2005 für die Errichtung der Zufahrtsstraße verwendeten Recyclingmassen um Baurestmassen handelt, wurde von der beschwerdeführenden Partei nicht bestritten. Mit § 2 Abs. 6 ALSAG idF BGBl. Nr. 201/1996 wurde für Baurestmassen der in § 2 Abs. 4 ALSAG normierte Rückgriff auf die Vorschriften des § 2 Abs. 1 bis 4 AWG 1990 zur Bestimmung des Abfallbegriffs beseitigt, weshalb auch § 5 AWG 2002 zur Bestimmung des Abfallendes keine Anwendung findet. § 2 Abs. 6 ALSAG ist gegenüber § 2 Abs. 4 leg. cit. die Spezialnorm (vgl. hg. Erkenntnis vom 12. Dezember 2002, 98/07/0166). Ist demnach gemäß § 2 Abs. 6 ALSAG der objektive Abfallbegriff erfüllt, bedarf es sonst keiner weiteren Voraussetzungen mehr, um die Materialien als Abfall zu qualifizieren (vgl. hg. Erkenntnis vom 25. September 2014, 2011/07/0099). Das bedeutet, dass Materialien, die als Baurestmassen einzustufen sind, Abfälle sind.

Entgegen den Ausführungen der beschwerdeführenden Partei, wonach § 2 ALSAG vor der Novelle BGBl. I Nr. 71/2003 zwar eine Abfalldefinition enthalte, jedoch nicht das Abfallende

regle und aus der Natur und dem Zweck dieses Abfallbegriffs folge, dass die Abfalleigenschaft mit einer Verwendung oder Verwertung ende, deren Ergebnis ein marktfähiges Produkt sei, von dem kein höheres Umweltrisiko ausgehe als bei vergleichbaren Rohstoffen oder Primärprodukten, bestimmt § 2 Abs. 5 Z 1 ALSAG, dass Abfälle, die zur Verfüllung von Geländeunebenheiten bzw. zur Vornahme von Geländeanpassungen verwendet werden, einschließlich deren Einbringung in geologische Strukturen unabhängig von einer solchen Wiederverwendung weiterhin als Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten. Unter Geländeverfüllungen oder -anpassungen im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 1 leg. cit. sind, wie sich aus § 3 Abs. 1 Z 2 leg. cit. ergibt, auch Unterbauten für Straßen etc. zu verstehen (vgl. hg. Erkenntnis vom 22. April 2004, 2003/07/0173, u. a.). Die vom angefochtenen Bescheid erfassten Materialien sind daher Abfälle und haben diese Eigenschaft durch ihre Verwendung zur Errichtung einer Zufahrtsstraße zum Kieswerk L der beschwerdeführenden Partei nicht verloren.

Die Ausführungen der beschwerdeführenden Partei zur Unionsrechtswidrigkeit der Rechtsmeinung, die Abfalleigenschaft könne erst mit Abschluss der (produktgleichen) Verwendung ("Substitution") enden und nicht schon mit der Herstellung eines qualitätsgesicherten Produktes, beziehen sich erkennbar auf die konkret nicht maßgebliche Rechtslage nach dem Inkrafttreten der Novelle BGBl. I Nr. 71/2003 mit 1. Jänner 2006. Unabhängig davon hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom heutigen Tag, 2013/07/0098, auf das gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, näher dargelegt, dass diesen (inhaltsgleichen) Ausführungen zur Unionsrechtswidrigkeit keine Berechtigung zukommt. Ebenso wenig ist aus dem Bescheid des Landeshauptmanns von Oberösterreich vom 21. Oktober 2011, dem ein Antrag der beschwerdeführenden Partei gemäß § 6 Abs. 6 Z 1 AWG 2002 zugrunde lag und worin festgestellt wurde, dass die Verwendung von Recyclingmaterial für die Errichtung einer Zufahrtsstraße zum Kieswerk L keiner Genehmigungspflicht gemäß § 37 Abs. 1 oder 3 AWG 2002 unterliegt, auf ein Abfallende der verwendeten aufbereiteten Baurestmassen bzw. auf die Zulässigkeit dieser Verwendung zu schließen. Ein Antrag gemäß § 6 Abs. 6 Z 1 AWG 2002 bezieht sich auf die Genehmigungspflicht einer Behandlungsanlage und nicht auf eine bestimmte Verwendung von Recyclingmaterial. Eine Bindungswirkung für das vorliegende Feststellungsverfahren gemäß § 10 Abs. 1 ALSAG ist somit entgegen den Ausführungen der beschwerdeführenden Partei nicht gegeben."

Die im Zusammenhang mit der Abfalleigenschaft der hier in Rede stehenden Recyclingmaterialien vorgebrachten Argumente der Bf. erweisen sich daher vor diesem rechtlichen Hintergrund als nicht berechtigt.

Die Bf. bringt auch vor (etwa in der Beschwerdeergänzung vom 15. Februar 2019 sowie in den Vorlageanträgen), sie sei als bloße Auftragnehmerin im Zusammenhang mit der Errichtung der Übungstrabrennbahn nicht als Beitragsschuldnerin heranzuziehen, da die Materialverwendung vom Grundstückseigentümer beauftragt worden sei. Bei den entsprechenden Grundstücken

handle es sich nicht um Betriebsgrundstücke der Bf. und diese seien auch nie im Verfügungsbereich der Bf. gestanden.

Das Bundesfinanzgericht gelangte in der Beweiswürdigung dieses Erkenntnisses zum Ergebnis, dass die für die Errichtung der in Rede stehenden Übungstrabrennbahn verwendeten Materialien nicht von den im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten handschriftlichen Wiegeaufzeichnungen der ***A.*** und sohin auch nicht von den Bemessungsgrundlagen der angefochtenen Bescheiden mitumfasst waren, sodass es gegenständlich auf die Frage der Beitragsschuldnerschaft im Zusammenhang mit der Verwendung dieser Materialien nicht mehr ankommt.

Es kann daher auch dahingestellt bleiben, ob im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage nach der Novelle BGBl. I Nr. 71/2003 (vgl. VwGH 22.9.2021, Ra 2019/13/0080), wonach es für die Frage der Beitragsschuldnerschaft auch darauf ankomme, wem die fehlende Qualitätssicherung zuzurechnen sei, der Auffassung der Bf., sie sei nicht Beitragsschuldnerin, zu folgen wäre.

In den Beschwerden wird auch vorgebracht, eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide liege darin, dass sie die am 15. Februar 2012 vorsorglich entrichtete Summe von 165.800,00 Euro, welche für die festsetzungsgegenständlichen Jahre die Materialverwendungen an den Standorten ***KW4*** und ***KW5*** vollständig erfasse, und daher diese Materialverwendungen schon rein rechnerisch von der Festsetzung des Altlastenbeitrages jedenfalls auszunehmen gewesen wären, nicht berücksichtigten.

Diesem Einwand ist Folgendes entgegenzuhalten:

Gem. § 9 Abs. 2a ALSAG ist ein Bescheid nach § 201 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, ist nicht zu erlassen, wenn der Beitragsschuldner vor Erlassung eines derartigen Bescheides von sich aus die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit durch eine neue Selbstberechnung beseitigt und diese Berichtigung oder Ergänzung spätestens bis zum Ablauf des dem im Abs. 2 genannten Zeitpunkt zweitfolgenden Kalendermonats vornimmt.

Die am 15. Februar 2012 entrichtete Summe wäre daher im Hinblick auf ein Unterbleiben einer Bescheiderlassung lediglich für das vierte Kalendervierteljahr 2011 „rechtzeitig“ im Sinne des § 9 Abs. 2a ALSAG erfolgt. Für das vierte Kalendervierteljahr 2011 erfolgte jedoch ohnehin keine Beitragsfestsetzung.

Gegenstand des Abgabenbescheides gemäß § 201 ist die Festsetzung einer Abgabe, wenn die Bf., obwohl sie dazu verpflichtet ist, der Abgabenbehörde keinen selbst berechneten Betrag bekannt gibt. Gemäß § 9 Abs. 2 ALSAG ist Anmeldezeitraum das Kalendervierteljahr. Der im betreffenden Kalendervierteljahr selbst zu berechnende Altlastenbeitrag bildet somit den Sachverhalt des jeweiligen angefochtenen Bescheides.

Die Festsetzung der Selbstberechnungsabgabe nach § 201 BAO erfolgte in Abwägung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände. Unter dem Begriff Zweckmäßigkeit ist u.a. das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben und der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verstehen. Billigkeitsgründe wurden von der Bf. nicht geltend gemacht.

§ 201 Abs. 4 BAO gilt nicht für Nebenansprüche. Daher sind gegebenenfalls mehrere Säumniszuschlagsbescheide auch dann zu erlassen, wenn eine zusammengefasste Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben erfolgt (vgl. Ritz BAO7, § 201 Tz 48 mwN).

Da im Beschwerdefall eine zusammengefasste Festsetzung mehrerer Säumniszuschläge für jeweils ein gesamtes Kalenderjahr erfolgte, die Erlassung mehrerer Säumniszuschlagsbescheide für die jeweiligen Kalendervierteljahre aber unterblieb, waren die angefochtenen Bescheide über die zusammengefasste Festsetzung von Säumniszuschlägen aufzuheben.

Die Änderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes ist durch die „Sache“ begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides gebildet hat. Daher darf das Bundesfinanzgericht nicht eine Abgabe - etwa einen Säumniszuschlag für eine bestimmtes Kalendervierteljahr - erstmals vorschreiben.

Aus den dargelegten Erwägungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

5. Zulässigkeit einer 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.

Das Revisionsmodell soll sich nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers an der Revision nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. RV 1618 BlgNR 24. GP, 16). Ausgehend davon ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Auch kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (VwGH 24.4.2014, Ra 2014/01/0010).

Im gegenständlichen Beschwerdefall waren im Rahmen der Beweiswürdigung im Wesentlichen die Bemessungsgrundlagen im Sinne des § 5 ALSAG festzustellen. Hinsichtlich der aufgeworfenen Rechtsfragen orientiert sich das Erkenntnis an der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Weder die im Rahmen der freien Beweiswürdigung getroffenen Feststellungen noch die einzelfallbezogene rechtliche Beurteilung weisen eine Bedeutung auf, die über den Beschwerdefall hinausgeht.

Die Revision ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Linz, am 1. Februar 2024