

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, vertreten durch ***V.***, über die Beschwerde vom 10. Jänner 2020 gegen den Bescheid des damaligen Zollamtes ***ZA1*** (nunmehr: Zollamt Österreich) vom 22. November 2019, Zl. ***000***, betreffend Altlastenbeitrag und Säumniszuschlag zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 22. November 2019, Zl. ***000***, setzte das Zollamt gegenüber der Beschwerdeführerin (Bf.) für das dritte Quartal 2016 wegen des mehr als dreijährigen Lagerns von Abfällen zur Verwertung den Altlastenbeitrag sowie einen Säumniszuschlag mit den näher angeführten Beträgen fest. Zur Begründung führte das Zollamt an, dass 5.422,17 m³ gebrochenes Felsmaterial zumindest seit Ende des dritten Quartals 2016 in einem der Bf. genehmigten Abfallzwischenlager gelagert und im November 2014 in ein anderes, ebenfalls der Bf. genehmigtes Zwischenlager verbracht worden sei. Mit Ablauf des dritten Quartals 2016 sei die dreijährige Frist verstrichen und die Beitragsschuld nach dem Altlastensanierungsgesetz entstanden. Die Örtlichkeit der genehmigten Abfallzwischenlager spiele dabei keine Rolle, da es auf die Dauer der Zwischenlagerung ankomme. Durch die Verbringung des Abfalls vom ersten Zwischenlager in das zweite Zwischenlager (im November 2014) beginne die dreijährige Frist nicht neu zu laufen und der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z. 1 ALSAG sei somit objektiv erfüllt. Bei den der Bf. behördlich genehmigten Abfallzwischenlagern handle es sich um Anlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 Z. 1 ALSAG. Die Bf. sei im Zeitpunkt der Beitragsschuldentstehung (mit Ablauf des dritten Quartals 2016) Inhaberin des zweiten genehmigten Zwischenlagers gewesen

und daher als Beitragsschuldnerin heranzuziehen. Dass das Felsabtragmaterial im Dezember 2014 von der Bf. verkauft worden sei, spiele dabei keine Rolle.

In der gegen den Bescheid fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 10. Jänner 2020 wurde im Wesentlichen vorgebracht, es werde im angefochtenen Bescheid nicht erwähnt, dass zwischen den beiden Lagerflächen der Zwischenlager eine Entfernung von ca. 4 km bestehe und es sich also um zwei unterschiedliche Örtlichkeiten handle.

Entgegen der Rechtsauffassung des Zollamts komme es für die Berechnung der Lagerfrist und für die Beurteilung, ob das Material schon länger als drei Jahre gelagert worden sei, auf den Ort der Lagerung an.

Dass auch das Lagern von Abfällen eine beitragspflichtige Tätigkeit sein könne, sei bereits seit der Stammfassung des ALSAG durch BGBl. 299/1989 vorgesehen. Bis zur Novelle des ALSAG durch BGBl. I Nr. 71/2003 sei eine einjährige Frist für die Lagerung von Abfällen zur Beseitigung vorgesehen gewesen, seitdem werde analog zu den Bestimmungen des AWG 2002 differenziert, ob die Abfälle für eine spätere Beseitigung oder für eine spätere Verwertung gelagert würden und daher längstens ein Jahr oder drei Jahre beitragsfrei gelagert werden dürften. Zu der bis zur Novelle durch BGBl. I Nr. 71/2003 in § 2 Abs 7 ALSAG enthaltenen Definition des Lagerns habe der VwGH im Erkenntnis vom 26.2.2004, 2003/07/0115, auf die Örtlichkeit der Lagerung abgestellt: Während das langfristige Ablagern durch einen dauerhaften Verbleib der Abfälle gekennzeichnet sei, sei dem Begriff des Lagerns iSd § 2 Abs 7 ALSAG immanent, dass die Abfälle projektgemäß wieder vom Ort der Lagerung entfernt würden. Im Erkenntnis VwGH 18.3.2010, 2006/07/0115, sei außerdem festgehalten worden, dass es für den Begriff des „Lagerns“ unbeachtlich sei, ob die beschwerdeführende Partei selbst den Abfall mehr oder weniger als ein Jahr bereitgehalten habe. Die Beurteilung, ob Abfall dem Altlastenbeitrag unterliege oder nicht, richte sich nicht nach dem Verhältnis der beschwerdeführenden Partei zum Abfall, sondern ausschließlich nach dem Abfall selbst. Die ersatzlose Streichung der Definition des Lagerns gemäß § 2 Abs 7 ALSAG und die Bindung der beitragsfreien Zwischenlagerung an die ein- bzw. dreijährige Frist durch BGBl. I Nr. 71/2003 habe nichts daran geändert, dass es für die Beurteilung der Einhaltung der maximalen Lagerfrist selbstverständlich auf den Ort der Lagerung ankommen müsse. Zum einen habe mit der Änderungen der Bestimmungen des ALSAG über das Lagern lediglich eine Angleichung an die Bestimmungen des AWG 2002 erfolgen sollen (siehe die Erläuterungen zum Ministerialentwurf 39/ME). Zum anderen bestehe auch weiterhin das Erfordernis eines Anknüpfungspunktes für die Bestimmung der Lagerfrist. In diesem Sinn verweise etwa Scheichl/Zauner, ALSAG, Rz 5 zu § 3, darauf, dass sämtliche Tätigkeiten, die auf das Belassen von Abfällen an einem bestimmten Ort gerichtet seien, der Beitragspflicht unterliegen würden, sei es nun kurzfristig, d.h. zumindest für die Dauer eines Jahres, oder dauerhaft.

Die Rechtsauffassung des Zollamts, es komme bei der Beurteilung der Lagerfrist nicht auf die Örtlichkeit der Lagerung an, sei in keiner Weise haltbar: Die im angefochtenen Bescheid vertretene Rechtsauffassung des Zollamts werde weder durch die Rechtsprechung noch durch

eine Lehrmeinung gestützt; sie widerspreche auch der im Erkenntnis 2006/07/0115 getroffenen Feststellung des VwGH, dass es eben nicht auf das Verhältnis des potentiellen Beitragsschuldners zum Abfall ankomme.

Wenn bei der Beurteilung der Einhaltung der maximalen Lagerfrist auch nicht mehr auf die Örtlichkeit der Lagerung abgestellt würde, dann würde sich das die Beitragspflicht auslösende Kriterium der Lagerdauer nicht mehr als vollziehbar erweisen. Nach welchen Kriterien sollte dann die Einhaltung der Lagerfrist beurteilt werden, wenn es weder auf die Örtlichkeit der Lagerung noch darauf ankomme, wer die Lagerung durchführe oder veranlasse? Viele Abfälle würden in Österreich an unterschiedlichen Orten von unterschiedlichen Personen und länger als ein bzw. drei Jahre gelagert, bevor die Abfälle einer endgültigen Beseitigung oder Verwertung zugeführt würden. Nach Meinung des Zollamts wäre in all diesen Fällen eine Beitragspflicht gegeben, obwohl die Lagerungen nach dem AWG 2002 nicht zu beanstanden wären.

Dass der Gesetzgeber des ALSAG beim Begriff des Lagerns an das Regelungsgefüge des AWG 2002 anknüpft und den Zweck verfolgt habe, die u.a. für das Einbringen von Abfällen in einen Deponiekörper vorgesehene Beitragspflicht auf Fälle auszudehnen, in denen die Dauer einer Zwischenlagerung das Maß überschreitet, bis zu dem sie ohne Einhaltung der Bestimmungen für Deponien zulässig sei, sei vom VwGH aber erst jüngst wieder mit dem Erkenntnis vom 27.3.2019, Ro 2019/13/0006, bestätigt worden. Eine Rechtsmeinung, die dazu führe, dass eine Lagerung von Abfällen dem AWG 2002 entspreche, aber nach dem ALSAG beitragspflichtig sei, stehe diesen Feststellungen des VwGH diametral entgegen.

Dies gelte umso mehr, als es sich gegenständlich um das Lagern von Abfällen in genehmigten Anlagen gehandelt habe und das Zollamt die Beitragsschuld auch ausschließlich an den Inhaber der Anlage richten wolle. Eine von der Örtlichkeit losgelöste Anlage iSd § 4 ALSAG sei nicht denkbar.

Wenn das Zollamt nun von einer länger als drei Jahre dauerten Zwischenlagerung von Abfällen ausgehe, so könne dies also nicht für das genehmigte Zwischenlager 1 auf den Grundstücken ***1*** und ***2***, KG ***KGxx***, gelten, sondern nur für die Zwischenlagerung auf dem mit Bescheid der BH ***Ort1*** vom 01.07.2017, GZ. ***xxxx***, genehmigten Zwischenlager 2 auf den Grundstücken ***3***, ***4***, ***5*** und ***6***, KG ***KGxx*** (nunmehr Grundstück ***7***, KG ***KGxx***). Dementsprechend habe die 3-jährige Lagerfrist gemäß § 3 Abs 1 Z 1 lit b ALSAG ab dem Beginn der Zwischenlagerung im Zwischenlager 2 auf den Grundstücken ***3***, ***4***, ***5*** und ***6*** KG ***KGxx***, zu laufen begonnen. Für die Zwischenlagerung im Zwischenlager 1 sei die maximale Lagerfrist für eine beitragsfreie Lagerung jedenfalls noch nicht abgelaufen gewesen.

Mit der Verfuhr des Materials von einem Standort zu einem anderen Zwischenlagerstandort habe die dreijährige Lagerfrist neu zu laufen begonnen. Es sei daher unrichtig, wenn das Zollamt davon ausgehe, dass die Beitragspflicht mit Ablauf des dritten Kalendervierteljahres 2016 entstanden sein solle. Zum Ablauf des dritten Kalendervierteljahres 2016 sei die dreijährige Lagerfrist noch nicht abgelaufen gewesen, da das Material erst im November 2014

an den Standort des Zwischenlagers 2 verbracht worden sei. Richtigerweise könne eine Beitragsschuld somit erst mit Ablauf des vierten Kalendervierteljahres 2017 entstanden sein. Aus § 4 ALSAG ergebe sich eine Reihenfolge allfälliger Beitragspflichtiger, die nach der Rechtsprechung des VwGH auch einzuhalten sei. Beitragspflichtig sei nur jene Person, die im Zeitpunkt der Entstehung der Beitragspflicht Beitragsschuldner sei. Maßgeblich sei daher, wann genau die Beitragspflicht eingetreten sei und wer nach der Regelung des § 4 ALSAG zu diesem Zeitpunkt Beitragsschuldner sei.

Zum Ablauf des vierten Quartals 2017 sei die Bf. nicht mehr Inhaberin des Zwischenlagers 2 auf den Grundstücken ***3***, ***4***, ***5*** und ***6***, KG ***KGxx*** (nunmehr Grundstück ***7***, KG ***KGxx***) gewesen:

Die mit Bescheid der BH ***Ort1*** vom 01.07.2014, ***xxxx***, erteilte gewerberechtliche Anlagengenehmigung sei für drei Jahre befristet erteilt worden und sei daher im Juli 2017 erloschen.

Die gemäß § 83 GewO erforderliche Auflassungsanzeige sei mit Schreiben vom 20.06.2017 an die BH ***Ort1*** erstattet worden.

Nachdem das gesamte Felsausbruchmaterial, das am Zwischenlager 2 gelagert worden sei, im Dezember 2014 an die ***K-GmbH*** verkauft worden sei, sei die Bf. auch seitdem nicht mehr in Besitz des gelagerten Felsausbruchmaterials und daher auch rein faktisch nicht mehr Inhaberin der Anlage gewesen.

Zum Zeitpunkt der Entstehung einer Beitragsschuld mit Ablauf des vierten Kalenderquartals 2017 sei die Bf. daher jedenfalls nicht mehr Inhaberin des genehmigten Zwischenlagers gewesen und daher auch nicht Beitragsschuldnerin gemäß § 4 Z. 1 ALSAG.

Beitragsschuldner könne gemäß § 4 Z. 3 ALSAG daher nur derjenige sein, der die beitragspflichtige Tätigkeit, also das Lagern von Abfällen über einen Zeitraum von 3 Jahren hinaus, veranlasst habe. Nachdem die Einschreiterin den Anlagenbetrieb des Zwischenlagers faktisch und formal eingestellt habe und das gesamte Material an die ***K-GmbH*** bereits im Dezember 2014 verkauft habe, liege der Verbleib des Materials mit Ablauf des vierten Kalenderquartals 2017 ausschließlich in der Verantwortung der ***K-GmbH***. Sollte also tatsächlich von einer Beitragspflicht für das länger als dreijährige Zwischenlagern von Abfällen auf den Grundstücken ***3***, ***4***, ***5*** und ***6***, KG ***KGxx***, auszugehen sein, so treffe die mit Ablauf des vierten Kalendervierteljahres 2017 entstandene Beitragspflicht die ***K-GmbH*** als Beitragsschuldnerin gemäß § 4 Z. 3 ALSAG. Die mit dem angefochtenen Bescheid erfolgte Festsetzung des Altlastenbeitrags gegenüber der Bf. sei daher rechtswidrig.

Das Zollamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 20. Jänner 2020, Zl. ***111***, als unbegründet ab.

Zur Begründung führte die Behörde im Wesentlichen an, in der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 1 lit b) ALSAG werde nur auf die Dauer der Lagerung der Abfälle abgestellt. Eine (Wort)interpretation dahingehend, dass es auch auf den Lagerungsort der Abfälle ankomme,

sei daher nicht zulässig.

Auch die historische Interpretation dieser Bestimmung führe zu keinem anderen Ergebnis: Ursprünglich habe das Lagern von Abfällen zu einer Beitragspflicht (zum Beispiel § 3 Abs. 1 Z. 3 ALSAG in der Fassung BGBl. 201/1996, gültig ab 1. Mai 1996) geführt. Diese Bestimmung sei im Wesentlichen bis 1. Jänner 2006 unverändert geblieben. Erst im Jahr 2006 (ALSAG in der Fassung BGBl. 136/2014, gültig ab 1. Jänner 2006) habe das weniger als dreijährige Lagern von Abfällen zur Verwertung zu keiner Beitragspflicht geführt. Mit dieser Bestimmung habe man den tatsächlichen Gegebenheiten Rechnung getragen wollen, da oftmals keine Möglichkeit einer unmittelbaren Verwertung der Abfälle offengestanden sei. Um jedoch keinen Anreiz zur Umgehung einer Altlastenbeitragspflicht zu bieten, sei die Dauer der beitragsfreien Zwischenlagerung zeitlich begrenzt worden. Die gesetzliche Bestimmung stelle nur auf die Lagerdauer und auf die gelagerten Abfälle ab, nicht jedoch auf den Lagerort. Nach Ansicht des Zollamtes sei es daher ohne Belang, an welchen Orten die Zwischenlagerung erfolgt sei, und beginne mit dem Verbringen der Abfälle vom ersten Zwischenlager in das zweite Zwischenlager die dreijährige Frist nicht neu zu laufen.

Das Zollamt räume ein, dass zu dieser Rechtsfrage eine Rechtsprechung der Verwaltungsgerichte oder des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliege.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.03.2010, 2006/07/0115) richte sich die Beurteilung, ob Abfall dem Altlastenbeitrag unterliege, nicht nach dem Verhältnis des Beitragsschuldners zum Abfall, sondern nach dem Abfall selbst. Der verfahrensgegenständliche Abfall sei in zwei verschiedenen räumlich getrennten Abfallzwischenlagern mehr als drei Jahre zur Verwertung gelagert worden. Der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z. 1 ALSAG sei somit objektiv erfüllt.

Dem Beschwerdevorbringen, es komme auf den Ort der Lagerung an und die dreijährige Frist bei der Verbringung vom ersten Zwischenlager in das zweite Zwischenlager beginne neu zu laufen, werde entgegenzuhalten, dass diese Auslegung dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen sei. Die Bestimmung stelle nur auf die Dauer der Lagerung und auf die Abfälle selbst ab. Bei den Abfällen, welche im zweiten Zwischenlager gelagert worden seien, handle es sich zweifellos um die gleichen Abfälle, welche bereits im ersten Zwischenlager gelagert worden seien. Es komme einzig und allein nur auf die Dauer der Zwischenlagerung und auf den Abfall selbst an. Der Ort der Zwischenlagerung sei dafür ohne Belang. Durch diesen Umstand und die gesetzlich vorgeschriebene Aufzeichnungspflicht für Abfälle sei auch die Lagerdauer objektiv nachvollziehbar.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Februar 2004, 2003/07/0115, zum Begriff des Lagerns betreffe die Rechtslage vor dem 1. Jänner 2006 und sei somit nicht zur geltenden Rechtslage, die auf eine Unterscheidung zwischen Ablagern und Lagern verzichte, ergangen. Sämtliche Tätigkeiten, die auf ein Belassen von Abfällen an einem bestimmten Ort gerichtet seien (sei es nun kurzfristig, d.h. zumindest für die Dauer eines Jahres, oder dauerhaft), würden der Beitragspflicht für das Ablagern unterliegen (Scheichl/Zauner, Kommentar zum ALSAG, § 3, ab Juli 2009, Rz 5). Nach Ansicht des Zollamtes

sei das Belassen von Abfällen an einem bestimmten Ort im Sinne obiger Fachkommentarmeinung dahingehend auszulegen, dass durch den Wechsel des Ortes der Abfallzwischenlagerung die dreijährige Frist nicht neu zu laufen beginne. Eine solche Auslegung würde der Intention des Gesetzgebers zuwiderlaufen.

Dem weiteren Vorbringen, dass das ALSAG beim Begriff des Lagerns an das Regelungsgefüge des AWG anknüpfe und dies vom VwGH im Erkenntnis vom 27. März 2019, Ro 2019/13/0006, bestätigt worden sei, sei entgegenzuhalten, dass dieses höchstgerichtliche Erkenntnis die Einbringung von Abfällen in einen Deponiekörper thematisiert habe und nicht die Zwischenlagerung von Abfällen in Abfallzwischenlagern. Dies sei schlichtweg nicht vergleichbar. Vielmehr sei im erwähnten Erkenntnis des VwGH u.a. ausgeführt worden, dass es für die Beurteilung einer Beitragspflicht auf die Lagerdauer ankomme.

Der Auffassung der Bf., sie sei im Zeitpunkt der Entstehung der Beitragsschuld mit Ablauf des viertes Quartals 2017 nicht mehr Inhaberin der Anlage gewesen, halte das Zollamt entgegen, dass die Beitragsschuld bereits mit Ablauf des dritten Quartals 2016 entstanden sei und die Bf. zu diesem Zeitpunkt sehr wohl noch Inhaberin der Anlage gewesen sei. Dass der Abfall im Dezember 2014 veräußert worden sei, sei dabei ohne Belang, da die Beitragsschuld gemäß § 4 Z. 1 ALSAG für die Bf. als Inhaberin der Anlage entstanden sei und daher die Erwerberin des Materials nicht als Beitragsschuldnerin angesehen werden könne.

Mit Schriftsatz vom 24. Februar 2020 brachte die Bf. einen Vorlageantrag ein. Darin wird begründend angeführt, dass die Argumentation des Zollamtes, es komme nicht auf den Lagerort, aber auch nicht auf die Person, sondern nur auf die insgesamt Lagerdauer ein- und desselben Abfalls an, sei gesetzlich nicht gedeckt. Ein solcher Abgabentatbestand existiere nicht:

Die mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 (kundgemacht mit BGBl. I Nr. 71/2003, nicht mit „BGBl. 136/2014“) eingeführte dreijährige Lagerfrist für Abfälle zur Verwertung sei keineswegs davon motiviert gewesen, eine maximale Frist bis zur „unmittelbaren“ Verwertung von Abfällen einzuführen. Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergebe, sei mit der Unterscheidung in eine einjährige und eine dreijährige Lagerfrist lediglich eine Anpassung an die Begriffsbestimmungen des Anlagenrechts (§ 2 Abs 7 Z. 4 AWG 2002) und damit auch an die EG-rechtlichen Vorgaben erfolgt.

Der vom Zollamt in seiner Beschwerdeentscheidung verwendete Begriff einer „unmittelbaren Verwertung“ der offenbar für die Berechnung der Lagerdauer maßgeblich sein solle, existiere weder im ALSAG, noch im gesamten restlichen Abfallrecht. Das Zollamt schaffe mit einer Interpretation der Bestimmung des § 3 Abs 1 Z. 1 lit. b ALSAG Abgabentatbestände, die überhaupt nicht existieren würden. ALSAG-pflichtig solle es nach Meinung des Zollamts offenbar sein, wenn Abfälle zur Verwertung wo und von wem auch immer über mehr als drei Jahre weitergegeben, transportiert, vorläufig behandelt und gelagert würden. Diese Interpretation finde im Gesetz keinerlei Deckung. Beitragspflichtig sei das länger als drei Jahre erfolgende Lagern von Abfällen vor der Verwertung an einem bestimmten Ort.

Da es nach der Meinung des Zollamts auch nicht auf die Person des Beitragsschuldners ankomme, würde nach der Meinung des Zollamts offenbar auch folgende Konstellation zur ALSAG-Pflicht führen: Würden Abfälle nach zwei Jahren Lagerung einer anderen Rechtsperson übergeben und von dieser Person in einer anderen Anlage noch einmal mehr als ein Jahr gelagert, bevor die Abfälle z.B. zu Ersatzbrennstoffen aufbereitet würden, so solle offenbar nach Ablauf von insgesamt drei Jahren die Beitragspflicht trotz Übergabe an eine andere Person und Ortsveränderung eingetreten sein.

Völlig unklar bleibe dann nur, wen die Beitragspflicht treffe. Dem Übernehmer könne keine länger als drei Jahre dauernde Lagerung zur Last gelegt werden; im Regelfall werde dem Übernehmer auch gar nicht bekannt sein, wo und wie lange die Abfälle vor Übernahme bereits von einem Übergeber gelagert worden seien. Anders als das Zollamt behaupte, würden sich die notwendigen Informationen zur Anwendung solcher von Zollamt behaupteten Regelungen auch nicht aus gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungspflichten nachvollziehen lassen. Warum das Zollamt schließlich meine, das VwGH-Erkenntnis vom 26.2.2004, 2003/07/0115, sei nicht relevant (selbstverständlich seien die Überlegungen des VwGH, wann von einer Lagerung auszugehen sei, auch für die geltende Rechtslage maßgeblich), und warum eindeutig formulierte Fachkommentarmeinungen vom Zollamt diametral zur publizierten Meinung „ausgelegt“ würden, lasse sich nicht nachvollziehen und werde auch nicht begründet.

Mit Vorlagebericht vom 30. Dezember 2020 legte das Zollamt die Beschwerde samt den Verfahrensakten dem Bundesfinanzgericht vor.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde die Bf. ersucht, die in der Beschwerde enthaltenen Sachverhaltsangaben zu ergänzen.

In einer Stellungnahme der Bf. vom 4. September 2025 heißt es dazu:

„1. Zu Pkt 1 - Darstellung der Gründe, weshalb im November 2014 das verfahrensgegenständliche Felsmaterial vom „Zwischenlager 1“ zum „Zwischenlager 2“ verbracht worden ist:

*Das verfahrensgegenständliche Material fand im Straßenbauvorhaben ***strbv*** keine Verwendung, sodass das Material zum Zwecke der Verwertung vom „Zwischenlager 1“, das für das Bauvorhaben ***strbv*** eingerichtet war, in das „Zwischenlager 2“ verbracht und in weiterer Folge an die ***K-GmbH*** zum Zwecke einer bautechnischen Verwertung veräußert wurde.*

2. Zu Pkt 2 - Darlegung, ob das verfahrensgegenständliche Felsmaterial in den genehmigten Anlagen zur Verwertung oder zur Beseitigung gelagert worden ist, ob dort Behandlungsmaßnahmen durchgeführt worden sind und welche Verwertung oder Beseitigung sich der Lagerung im „Zwischenlager 2“ angeschlossen hat:

*Das gegenständliche Material wurde bereits beim Straßenbauvorhaben (Baustelle ***strbv*** an der ***Straße***) aufbereitet und gemäß der Richtlinie für Recycling-Baustoffe 8. Auflage durch das Büro ***B.*** qualitätsgesichert (Qualitätsklasse GK 0/63 A+), sodass eine anschließende Behandlungsmaßnahme im „Zwischenlager 2“ nicht mehr notwendig war. Das Material wurde ausschließlich mit der Absicht einer weiteren Verwertung in das „Zwischenlager 2“ verbracht und anschließend der Firma ***K-GmbH*** verkauft. Dadurch ergibt sich eine Besitz- und Eigentumsübergang. Zum weiteren Verbleib und den durchgeführten Verwertungsmaßnahmen können wir, auf Grund fehlender Information, keine Auskunft erteilen.*

3. Zu Pkt 3 - Darlegung, ob und wann das verfahrensgegenständliche Felsmaterial vom „Zwischenlager 2“ entfernt worden ist oder ob das Material nach der Schließung des „Zwischenlagers“ dort verblieben ist:

*Das gegenständliche Felsmaterial wurde nachweislich mittels Rechnung Nr. ***112*** vom 16.12.2014 an die ***K-GmbH***, zum Zwecke einer Verwertung veräußert. Eigentümer des Grundstückes des „Zwischenlagers 2“ war zum damaligen Zeitpunkt ebenfalls die Firma ***K-GmbH***, sodass das Material nach Eigentumsübergang (und in weiterer Folge auch nach Auflassung des Zwischenlagers durch die ***Bf.***) auf dem Grundstück verblieben ist. Ob und in welcher Art und Weise eine anschließende Verwertung durch die Firma ***K-GmbH*** durchgeführt wurde, ist uns nicht bekannt. Nach Veräußerung an die Firma ***K-GmbH*** war das Material nicht mehr im Besitz und Eigentum der ***Bf.***, eine weitere Verfügung über das Material durch die ***Bf.*** wäre nicht mehr zulässig gewesen.“*

In einer Stellungnahme der Amtspartei vom 23. Oktober 2025 heißt es (auszugsweise):

„[...]

Zu Punkt 1:

*Die bP gab bereits im Zuge des Ermittlungsverfahrens an, das Material „für ein geplantes Bauvorhaben“, sohin zum Zwecke einer Verwertung, an die ***K-GmbH*** veräußert und zum „Zwischenlager 2“ verbracht zu haben, wo es „für eine spätere Verwendung gelagert“ worden sei (s. Stellungnahme vom 02.05.2019). Bei diesem „geplanten Bauvorhaben“ handelte es sich um die Errichtung einer Tankstelle. Das Zollamt erachtete diese Angaben als glaubhaft.*

Zu Punkt 2:

Das Zollamt geht wie auch schon im Ermittlungsverfahren davon aus, dass sowohl die Lagerung im „Zwischenlager 1“ als auch die Lagerung im „Zwischenlager 2“ zum Zwecke einer Verwertung erfolgte:

*Beim verfahrensgegenständlichen Abfall handelte es sich um einen Überhang der im Rahmen der „Baustelle ***strbv***“ angefallenen und dort nicht wiederverwendeten Felsabtragmaterialien. Der Abfall wurde nach Angaben der bP der Schlüsselnummer 31411*

Spezifikation 31 (Klasse A2) zugeordnet.

Die Errichtung und der Betrieb des „Zwischenlagers 1“ seien der bP zufolge zur besseren Möglichkeit der Materialdisposition beantragt worden; der Großteil des Felsmaterials sei bereits beim Bauvorhaben „Baustelle ***strbv***“ wiederverwertet worden (s. Stellungnahme vom 23.09.2019). Dies und der Umstand, dass der Überhang des Materials in der Folge zur Verwertung weiterverkauft wurde (s. Punkt 1), legt aus Sicht des Zollamts nahe, dass bereits der Lagerung im „Zwischenlager 1“ eine Verwertungsabsicht zugrunde gelegen ist.

Der die Errichtung und den Betrieb des „Zwischenlager 2“ genehmigende Bescheid der BH ***Ort1*** vom 01.07.2014, ***xxxx***, spricht zudem von der „Eignung [des Materials] zur Verwertung“. In Zusammenschau mit den Angaben der bP (s. Punkt 1) war/ist daher auch hinsichtlich der Lagerung im „Zwischenlager 2“ davon auszugehen, dass diese zur Verwertung erfolgte.

Zu einer allfälligen Behandlung in den beiden Zwischenlagern sind keine Feststellungen aktenkundig.

Welche Verwertung sich der Lagerung im „Zwischenlager 2“ nun tatsächlich angeschlossen hat, ist ebenfalls nicht aktenkundig. Eine Abfrage des Grundstücks (nunmehr Nr. ***7***, KG ***KGxx***) im **** Rauminformationssystem (*****) und Internetrecherchen ergaben aber, dass sich am Standort nunmehr eine Tankstelle und eine von der ***K-GmbH*** betriebene Raststation befinden (***www.***.com***).

Zu Punkt 3:

Auch nach Kenntnisstand des Zollamts ist das Material nach Schließung des „Zwischenlagers 2“ noch am Standort verblieben. Zu welchem Zeitpunkt schließlich eine Verwertung stattfand, ist nicht bekannt.

Abschließend darf dargetan werden, dass das Zollamt an seiner Rechtsmeinung festhält, wonach im Falle einer Verbringung von in einem Zwischenlager gelagerten Abfällen in ein zweites Zwischenlager zur dortigen fortgesetzten Lagerung - sofern es sich beim Inhaber der Anlagen um dieselbe Person handelt - der Ermittlung der Einhaltung der Lagerfrist die Gesamtlagerdauer zugrunde zu legen und bei einer Überschreitung der zulässigen Lagerdauer gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b ALSAG der Inhaber dieser Anlagen gemäß § 4 Z 1 ALSAG als Beitragsschuldner heranzuziehen ist.

Nach Auffassung des Zollamts ist die Beitragsschuld sohin bei einem (angenommenen) Lagerbeginn im September 2013 mit Ablauf des dritten Quartals 2016 für die bP als Inhaberin der beiden Zwischenlager entstanden.

Folgende Aktenteile werden nachgereicht:

[...]“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im dritten Quartal 2013 wurden 5.422,17 m³ (8.133,25 Tonnen) Felsmaterial von einem Straßenbauprojekt nach einer qualitätsgesicherten Aufbereitung in ein der Beschwerdeführerin (Bf.) von der Bezirkshauptmannschaft ***Ort1*** mit Bescheid vom 16. April 2013, GZ. ***yyyy***, genehmigtes Zwischenlager auf den Grundstücken Nr. ***1*** und Nr. ***2***, KG ***KGxx*** (nachfolgend: Zwischenlager 1) verbracht. Das Felsmaterial wurde sodann im November 2014 vom Standort des Zwischenlagers 1 zu Verwertungszwecken in ein weiteres der Bf. von der Bezirkshauptmannschaft ***Ort1*** mit Bescheid vom 1. Juli 2014, GZ. ***xxxx***, genehmigtes Zwischenlager auf damals im Eigentum der ***K-GmbH*** (mit damaligem Sitz in ***Ort2***), stehenden Grundstücken ***3***, ***4***, ***5*** und ***6***, KG ***KGxx*** (nachfolgend: Zwischenlager 2) verbracht und war dort mit Ablauf des dritten Quartals 2016 im Zwischenlager 2 noch physisch vorhanden. Die Entfernung zwischen den beiden Lagerflächen beträgt ca. 4 km. Die behördliche Genehmigung der Zwischenlager erfolgte jeweils gesondert mit den angeführten Bescheiden vom 16. April 2013 und 1. Juli 2014 und auch die Zwischenlagerungen der Abfälle erfolgten jeweils für sich getrennt und ohne technischen Zusammenhang.

Die Bf. veräußerte im Dezember 2014 das in Rede stehende Material an die ***K-GmbH*** und zeigte mit Eingabe vom 20. Juni 2017 bei der Bezirkshauptmannschaft ***Ort1*** die Schließung des Zwischenlagers 2 zum 1. Juli 2017 an.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Zollamt vorgelegten Verwaltungsakten sowie aus den Angaben und Vorbringen der beschwerdeführenden Partei. Dass die Zwischenlagerungen zum Zweck der Verwertung erfolgten, wird von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen (vgl. z.B. die Ausführungen in der Stellungnahme vom 23. Oktober 2025 sowie die Ausführungen in den rechtlichen Erwägungen der Beschwerdeentscheidung: „Mit Ablauf des dritten Quartals 2016 ist somit die Beitragsschuld nach dem Altlastensanierungsgesetz entstanden, da die dreijährige Frist für eine Zwischenlagerung zur Verwertung verstrichen ist.“). Im Vorlagebericht wird in diesem Zusammenhang etwa ausgeführt, dass § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. b ALSAG darauf abstelle, dass das mehr als dreijährige Lagern von Abfällen zur Verwertung dem Altlastenbeitrag unterliege, unerheblich ob dieser Vorgang an einem oder mehreren Zwischenlagern vorgenommen werde. Nach dem Wortsinn des § 3 ALSAG müsse es sich bei der Sache um Abfälle handeln, die nur innerhalb einer befristeten Zeitdauer beitragsfrei zwischengelagert werden könnten. Mit Ablauf dieser zeitlichen Bedingung erwachse die Beitragspflicht - im gegenständlichen Fall die dreijährige Verwertungsfrist, welche mit Ablauf des dritten Quartals 2016 abgelaufen sei.

Der zeitliche Beginn der Zwischenlagerung im Zwischenlager 1 wurde vom Zollamt mangels Vorliegens von Abfallaufzeichnungen im dritten Quartal 2013 angenommen (vgl. die Ausführungen in der Stellungnahme vom 23. Oktober 2025 sowie die Ausführungen in der Beweiswürdigung der Beschwerdeentscheidung: *„Hinsichtlich der Zwischenlagerung des Felsabtragmaterials ist festzuhalten, dass dieses spätestens mit Ablauf des dritten Quartals 2013 in das erste der Beschwerdeführerin genehmigte Zwischenlager verbracht wurde. Es wurden - entgegen den gesetzlichen Vorgaben - keine Abfallaufzeichnungen geführt, daher ist von diesem Zeitpunkt für den Fristbeginn für die Beurteilung der dreijährigen, beitragsfreien Lagerdauer auszugehen.“*).

Dass diese Annahmen - der Beschwerdeentscheidung kommt diesbezüglich Vorhaltscharakter zu - unrichtig wären, behauptet die Bf. nicht. In der Beschwerde wird auch die Richtigkeit der behördlichen Feststellungen, wonach das Felsausbruchmaterial im November 2014 vom Standort des Zwischenlagers 1 zum Zwischenlager 2 verbracht wurde, ausdrücklich bestätigt. Ferner wendet sich die Bf. nicht gegen die Feststellung des Zollamtes, dass sich das in Rede stehende Felsmaterial im dritten Quartal 2016 noch im Zwischenlager 2 befunden hat.

Die in der Beschwerde angegebene räumliche Entfernung der Lagerflächen wird von der belangten Behörde nicht in Frage gestellt (vgl. die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung zum Sachverhalt: *„Die Entfernung des ersten Ortes der Zwischenlagerung der Abfälle ist vom zweiten Ort der Zwischenlagerung der Abfälle etwa 4,00 Kilometer entfernt.“*). Das Zwischenlager 2 stellt eine vom Zwischenlager 1 getrennte Anlage dar. Für einen (technischen) Zusammenhang der beiden Zwischenlager finden sich in den vorgelegten Verwaltungsakten keinerlei Hinweise. Derartiges wird auch von der belangten Behörde nicht vorgebracht. Auch die behördliche Genehmigung der Zwischenlager erfolgte jeweils gesondert mit Bescheiden der Bezirkshauptmannschaft *****Ort1***** vom 16. April 2013 und 1. Juli 2014.

Der Sachverhalt ist insofern unstrittig und konnte daher der gegenständlichen Entscheidung bedenkenlos zugrunde gelegt werden.

3. Rechtslage

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

„§ 3. (1) Dem Altlastenbeitrag unterliegen

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

- a) das Einbringen von Abfällen in einen Deponiekörper, auch wenn damit deponiebautechnische oder andere Zwecke verbunden sind (zB Fahrstraßen, Rand- und Stützwälle, Zwischen- oder Oberflächenabdeckungen einschließlich Methanoxidationsschichten und Rekultivierungsschichten),
- b) das mehr als einjährige Lagern von Abfällen zur Beseitigung oder das mehr als dreijährige Lagern von Abfällen zur Verwertung,
- c) [...]“

„§ 4. Beitragsschuldner ist

- 1. der Inhaber einer im Bundesgebiet gelegenen Anlage, in der eine Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a vorgenommen wird,
- 2. ...,
- 3. in allen übrigen Fällen derjenige, der die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst hat; sofern derjenige, der die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst hat, nicht feststellbar ist, derjenige, der die beitragspflichtige Tätigkeit duldet.“

§ 2 Abs. 7 Z. 4 AWG 2002 lautet:

„§ 2. (1) [...]

(7) Im Sinne dieses Bundesgesetzes sind
[...]

4. „Deponien“ Anlagen, die zur langfristigen Ablagerung von Abfällen oberhalb oder unterhalb (dh. unter Tage) der Erdoberfläche errichtet oder verwendet werden, einschließlich betriebseigener Anlagen für die Ablagerung von Abfällen, oder auf Dauer (dh. für länger als ein Jahr) eingerichtete Anlagen, die für die vorübergehende Lagerung von Abfällen genutzt werden. Nicht als Deponien gelten

- a) Anlagen, in denen Abfälle abgeladen werden, damit sie für den Weitertransport zur Behandlung an einem anderen Ort vorbereitet werden können,
- b) Anlagen zur Zwischenlagerung von Abfällen vor der Verwertung, sofern die Dauer der Zwischenlagerung drei Jahre nicht überschreitet, und
- c) Anlagen zur Zwischenlagerung von Abfällen vor der Beseitigung, sofern die Dauer der Zwischenlagerung ein Jahr nicht überschreitet.“

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren, nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO Säumniszuschläge zu entrichten.

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

Gemäß § 217 Abs. 8 BAO hat die Berechnung der Säumniszuschläge im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

4. Rechtliche Beurteilung

Gegenstand des angefochtenen Bescheides ist die Festsetzung des Altlastenbeitrages für das dritte Quartal 2016 sowie die Festsetzung eines Säumniszuschlages.

Nach § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. b ALSAG unterliegt das mehr als dreijährige Lagern von Abfällen zur Verwertung der Beitragspflicht.

Eine „Ablagerung“ liegt dann vor, wenn sie langfristig oder auf Dauer erfolgt, während einer „Lagerung“ immanent ist, dass die betreffenden Stoffe wieder entfernt werden sollen. Entscheidend ist dabei, ob die Abfälle projektgemäß langfristig am Ort der Ablagerung belassen werden sollen oder ob sie projektgemäß wieder entfernt werden sollen. Darauf, ob diese Materialien in der Folge (entgegen der ursprünglichen Absicht) wieder entfernt werden, kommt es hingegen nicht an (vgl. VwGH 21.06.2024, Ra 2023/13/0035, mwN).

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass das in Rede stehende Material weder im Zwischenlager 1 noch im Zwischenlager 2 langfristig belassen werden sollte, sondern von diesen Standorten wieder entfernt werden sollte. Im Beschwerdefall ist ausschließlich die Frage strittig, ob das Umlagern der Abfälle die in § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. b ALSAG genannte dreijährige Frist unterbrechen kann, wenn die Abfälle von einem behördlich genehmigten Zwischenlagerstandort zu einem anderen behördlich genehmigten Zwischenlagerstandort verbracht werden.

Die gegenständlichen Materialien sind nach den Feststellungen des Zollamtes zum Zweck der Verwertung im September 2013 in das der Bf. genehmigte Zwischenlager 1 verbracht und dort bis November 2014 gelagert worden. Im November 2014 wurde das in Rede stehende Material zu Verwertungszwecken in das ebenfalls der Bf. genehmigte Zwischenlager 2 verbracht. Das Zollamt steht auf dem Standpunkt, dass die Gesamtlagerdauer maßgeblich sei und bei den gelagerten Felsmaterialien die in § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. b ALSAG genannte Zeitdauer von drei Jahren mit Ablauf des dritten Quartals 2016 daher überschritten wurde.

§ 3 Abs. 1 Z 1 ALSAG knüpft nach der Rechtsprechung des VwGH - auch in der Verwendung der Begriffe „Ablagern“ und „Lagern“ - an das Regelungsgefüge des AWG 2002 an und verfolgt in lit. b den Zweck, die u.a. für das Einbringen von Abfällen in einen Deponiekörper vorgesehene Beitragspflicht auf Fälle auszudehnen, in denen die Dauer einer Zwischenlagerung das Maß

überschreitet, bis zu dem sie ohne Einhaltung der Bestimmungen für Deponien zulässig ist. Eine Vorschrift, die kürzere Zwischenlagerungen dem Altlastenbeitrag unterwirft, existiert nicht (vgl. VwGH 27.3.2019, Ro 2019/13/0006, mwN).

§ 2 Abs. 7 Z. 4 AWG 2002 stellt auf den Begriff der „Anlage“ ab und definiert „Deponien“ als Anlagen, die zur langfristigen Ablagerung von Abfällen oberhalb oder unterhalb (dh. unter Tage) der Erdoberfläche errichtet oder verwendet werden, einschließlich betriebseigener Anlagen für die Ablagerung von Abfällen, oder auf Dauer (d.h. für länger als ein Jahr) eingerichtete Anlagen, die für die vorübergehende Lagerung von Abfällen genutzt werden. Nicht als Deponien gelten nach lit. b leg. cit. Anlagen zur Zwischenlagerung von Abfällen vor der Verwertung, sofern die Dauer der Zwischenlagerung drei Jahre nicht überschreitet. Daher werden Anlagen zur Zwischenlagerung von Abfällen vor der Verwertung in rechtlicher Hinsicht zu Deponien, wenn diese Zwischenlagerung mehr als drei Jahre andauert. Das setzt voraus, dass die Abfälle für die genannte Dauer der Zwischenlagerung in der konkreten Anlage auch physisch vorhanden sind.

Dem Gesetz ist nicht zu entnehmen, dass behördlich gesondert genehmigte, voneinander räumlich getrennte und nicht in Zusammenhang stehende Anlagen zur Zwischenlagerung im Hinblick auf die in § 2 Abs. 7 Z. 4 lit. b AWG 2002 genannte Zeitdauer als eine einzige Anlage anzusehen wären, wenn Abfälle in diesen Anlagen zeitlich aufeinanderfolgend vor einer Verwertung zwischengelagert werden.

Wurden daher in einer behördlich genehmigten Anlage die zur Verwertung zwischengelagerten Abfälle wieder entfernt und zu Verwertungszwecken in eine andere, räumlich getrennte und behördlich genehmigte Anlage zur Zwischenlagerung verbracht, sind diese voneinander getrennten Anlagen zur Zwischenlagerung gemäß § 2 Abs. 7 Z. 4 AWG 2002 nicht als Deponien zu qualifizieren, wenn die jeweilige Dauer der Zwischenlagerungen drei Jahre und sohin das Maß, bis zu dem sie ohne Einhaltung der Bestimmungen für Deponien zulässig ist, nicht überschreitet.

In Anknüpfung an § 2 Abs. 7 Z. 4 AWG 2002 wäre es mit dem im Erkenntnis VwGH 27.3.2019, Ro 2019/13/0006, aufgezeigten Regelungszweck des § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. b ALSAG nicht in Einklang zu bringen, die im Beschwerdefall vorliegende Konstellation deshalb der Altlastenbeitragspflicht zu unterwerfen, weil es sich beim Inhaber der Anlagen zur Zwischenlagerung um ein und dieselbe Person handelt.

Da im Beschwerdefall die Verbringung der Abfälle zu einem anderen Zwischenlagerstandort daher eine Fristunterbrechung bewirkte und im dritten Quartal 2016 die in § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. b ALSAG genannte Zeitdauer von drei Jahren im „Zwischenlager 2“ noch nicht abgelaufen war, erweist sich die Festsetzung des Altlastenbeitrages für das dritte Quartal 2016 sowie die Festsetzung eines Säumniszuschlages als zu Unrecht erfolgt.

Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat gemäß § 217 Abs. 8 BAO die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen war sohin auch kein Säumniszuschlag festzusetzen.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 BAO aufzuheben.

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.

Zur Frage, ob das Umlagern der Abfälle die in § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. b ALSAG genannte dreijährige Frist unterbrechen kann, wenn die Abfälle von einem genehmigten Zwischenlagerstandort zu einem anderen genehmigten Zwischenlagerstandort verbracht werden, liegt noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor. Eine ordentliche Revision ist daher zulässig.

Linz, am 19. November 2025