

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache A. GmbH, Adr1, als Gesamtrechtsnachfolgerin der B. GmbH, Adr.2, vertreten durch C., über die Beschwerde vom 10.07.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Zollamt Z. vom 06.06.2017, Zahl*, betreffend Vorschreibung Altlastenbeitrag und Säumniszuschlag, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes Z. vom 6. Juni 2017, Zahl*, wurde für die Beschwerdeführerin (Bf.) gem. § 201 Abs. 2 Z 3 Bundesabgabenordnung (BAO) für die Standorte S. für Zeiträume zwischen dem 2. Quartal 2013 und 3. Quartal 2016 Altlastenbeiträge und Säumniszuschläge festgesetzt.

Nach Darlegung des Sachverhalts (unter Hinweis auf die Niederschrift anlässlich der durchgeföhrten Betriebspprüfung) sowie der verfahrensgegenständlich maßgeblichen Rechtslage führte die Behörde begründend aus, die Bf. sei Beitragsschuldnerin gem. § 4 Z 3 AISAG als Veranlasserin des Beförderns der heizwertreichen Fraktionen bzw. Kunststoffabfälle zu einer Tätigkeit gem. Z 1 bis 3a außerhalb des Bundesgebietes, auch wenn dieser Tätigkeit ein oder mehrere Behandlungsverfahren vorgeschaltet sind, um die jeweilige beitragspflichtige Tätigkeit zu ermöglichen. Bereits in den Notifizierungen sei festgehalten, dass sich an die vorläufige Verwertung eine endgültige Verwertung (Verbrennung) anschließe.

Im Übrigen handle es bei der E. um ein verbundenes Unternehmen.

Gegen diese Entscheidung brachte die Bf. betreffend der Spruchpunkte I bis IV mit Schreiben vom 10.7.2017 Beschwerde ein. Im Wesentlichen argumentierte sie, dass durch das Verbringen der Abfälle zur F. GmbH & Co KG sowie zur E. die Beitragsschuld nicht nach § 3 Abs. 1 Z 4 AISAG entstehe, da dieser Beitragstatbestand auf das Befördern von

Abfällen zu einer Tätigkeit gemäß Z 1 bis 3a außerhalb des Bundesgebietes abstelle, auch dann, wenn dieser Tätigkeit ein oder mehrere Behandlungsverfahren vorgeschaltet worden sind, um die jeweilige beitragspflichtige Tätigkeit zu ermöglichen. Die Abfälle werden in die Schweiz und nach Deutschland verbracht um dort einer Aufbereitung zugeführt zu werden. Dieser Tätigkeit werden im Ausland allenfalls weitere Tätigkeiten nachgeschaltet, worauf die Bf. jedoch keinerlei Einfluß habe, weshalb sie auch nicht als Beitragsschuldnerin in Betracht komme.

Die Bf. sei nicht Beitragsschuldnerin nach § 4 Z 3 AISAG, da sie die beitragspflichtige Tätigkeit weder veranlasse noch dulde. Was nach der Verbringung der Abfälle ins Ausland geschehe, darauf habe sie keinen Einfluß.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20.7.2017, Zahl2, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In den Entscheidungsgründen führte das Zollamt aus, dass dem Wortlaut des § 3 (1) Z 4 AISAG zu entnehmen sei, dass das Befördern von Abfällen dem Altlastenbeitrag unterliegt, jedoch nur dann, wenn sich außerhalb des Bundesgebietes daran, ggf. auch nach vorgesetztem Behandlungsverfahren, eine auch im Inland beitragspflichtige Tätigkeit anschließe. Schließe sich an das Befördern keine beitragspflichtige Tätigkeit an, sei auch das Befördern beitragsfrei. Diese Ansicht lasse sich auch dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 2015/07/0019 entnehmen, in dem festgestellt wurde, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Gesetzesänderung des § 3 (1) Z 4 AISAG auf eine Anpassung des § 4 Z 2 leg. cit. verzichtet habe. Beim Befördern handle es sich zweifelsfrei um eine Tätigkeit im Sinne des § 4 Z 3 AISAG. Die Bf. sei als Veranlasserin des Beförderns von Abfällen zu einer beitragspflichtigen Tätigkeit außerhalb des Bundesgebietes, bei vorgesetztem Behandlungsverfahren, anzusehen.

Mit Schriftsatz vom 24.8.2017 beantragte die Bf. die Vorlage an das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Bf. führte ergänzend zu ihrem bisherigen Vorbringen aus, durch die Novellierung des § 3 Abs. 1 Z 4 AISAG mit der AISAG Novelle BGBl. I 103/2003, der Tatbestand insofern erweitert worden sei, als weiterhin das Befördern von Abfällen zu den in § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a AISAG aufgezählten Tätigkeiten außerhalb des Bundesgebietes dem Altlastenbeitrag unterliegen, dies jedoch nur dann, wenn dieser Tätigkeit ein oder mehrere Behandlungsverfahren vorgesetzt sind, um die jeweilige beitragspflichtige Tätigkeit zu ermöglichen. Sinn und Zweck dieser Novellierung sei es gewesen, vorbereitende und vorgelagerte Hilfstätigkeiten einer Beitragspflicht zu unterwerfen, um die Umgehung der Beitragspflicht durch Verbringung von Abfällen ins Ausland hintanzuhalten. Handle es sich jedoch um eine eigenständige zweckbestimmte erste Tätigkeit, so unterliege diese nach wie vor keiner AISAG Beitragspflicht.

Sämtliche an die Verbringung anschließende Bearbeitungs- bzw. Aufbereitungsschritte seien der Bf. zweifellos entzogen. Ob, wann, wie und wo das verbrachte Material aufbereitet werde und einer thermischen Verwertung zugeführt werde, liege nicht mehr in der Hand der Bf. Daher könne § 3 Abs. 1 Z 4 nur dahingehend verstanden werden, dass von diesem Tatbestand nur jene Fälle erfasst werden sollen, in denen

eine Umgehungsabsicht insofern bestehe, als von Anfang an eine unmittelbare Verbringung zum Verbrennen der Abfälle beabsichtigt sei und allfällige Behandlungs- und Aufbereitungsverfahren nur dazu dienen, dem Altlastenbeitrag zu entgehen.

Das Befördern von Abfällen innerhalb des Bundesgebietes zur Herstellung von Ersatzbrennstoffen löse jedenfalls keine Beitragspflicht aus, derselbe Sachverhalt mit Auslandsverbringung jedoch womöglich schon, was als gleichheitswidrig anzusehen sei.

Der VfGH habe im Beschlus vom 11.6.2015, E 800/2015-4 die Feststellung getroffen, dass § 3 Abs. 1 Z 4 AISAG zum Ziel habe, eine Umgehung der Beitragspflicht durch die Verbringung von Abfällen ins Ausland hintanzuhalten. Daraus lasse sich ableiten, dass der Tatbestand nur dann greife, wenn auch tatsächlich eine Umgehungsabsicht bestehe.

Des Weiteren sei die Bf. keine Beitragsschuldnerin nach § 4 Z 1 AISAG mangels Verwirklichung der Beitragstatbestände nach § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a. Gleichermaßen gelte auch für den Tatbestand der Beförderung gem. § 4 Z 2 AISAG.

Als Veranlassende im Sinne des § 4 Z 3 AISAG sei die Bf. ebenfalls nicht anzusehen, da sie nicht durch aktives Tun darauf hingewirkt habe, dass die im Ausland hergestellten Ersatzbrennstoffe auch tatsächlich einer thermischen Verwertung zugeführt werden.

Sie habe nach der Verbringung ins Ausland keine Möglichkeit auf die weitere Vorgehensweise mit den verbrachten Abfällen einzuwirken. Alle weiteren Aufbereitungs- und Verwertungsschritte seien ihrem Zugriff entzogen. Auch von einem "Dulden" der beitragspflichtigen Tätigkeit könne daher keine Rede sein.

Das Bundesfinanzgericht hat eine mündliche Verhandlung durchgeführt.

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen:

Die A. GmbH als Rechtsnachfolgerin der B. GmbH befasst sich mit der Abholung, Verwertung und Deponierung von Abfällen, Herstellung von Sekundärbrennstoffen sowie Kanalreinigungen und -Inspektionen und Dichtheitsprüfungen.

In den Jahren 2013 bis 2016 wurden von der Bf. Fraktionen aus aufbereiteten Siedlungsabfällen nach Deutschland (zur F. GmbH & Co KG in Adr.) und in die Schweiz (zur E., an der die Bf. zu 33% beteiligt ist) verbracht. Es handelt sich dabei um Anlagen zur Aufbereitung von Abfällen mit dem Zweck der Herstellung von Ersatzbrennstoffen für die Zementindustrie. Die Aufbereitung der von der Bf. stammenden Abfälle ist erforderlich um diese in weiterer Folge thermisch, in den Zementwerken E. KG, Adr. bzw. bei der G. AG, Zementwerk I., Schweiz, zu verwerten.

Da es sich um notifizierungspflichtige Abfallverbringungen handelte hat die Bf. für diese Transporte beim Bundesministerium für Land - und Forstwirtschaft (nunmehr Bundesministerium für Nachhaltigkeit und Tourismus) entsprechende Genehmigungen eingeholt.

Dem BFG wurden von der Bf. stellvertretend für die erfolgten Verbringungen jeweils Unterlagen betreffend Abfallverbringung nach Deutschland (AT Zahl) bzw. Schweiz (AT Zahl) vorgelegt.

Das Bundesministerium für Nachhaltigkeit und Tourismus (BMNT) wurden daraufhin ersucht, die von der Bf. im Rahmen der Notifizierungsverfahren (AT Zahl und AT Zahl) vorgelegten Unterlagen bekannt zu geben.

"Notifizierung AT Zahl:

Im Rahmen der Notifizierung AT Zahl wurde von der B. GmbH als Notifizierender („Neuerzeuger“ durch Aufbereitung der gesammelten Abfälle) zunächst in Feld 10 des Notifizierungsformulars nur die F. GmbH & Co KG als Verwertungsanlage angegeben, allerdings in Feld 11 die Verfahren R12 und R1 angeführt.

Das BMNT teilte mit, dass seitens des Notifizierenden bekanntgegeben wurde, „dass die nicht vorläufige Verwertung (R1) bei der E. KG, Werk X., erfolgt, weshalb das Notifizierungsformular entsprechend korrigiert wurde (neuer Anhang 2 zu Feld 10).“

Im Rahmen der Antragstellung wurde vom Notifizierenden ein Vertrag über die Verwertung zwischen ihm und dem Empfänger vom 9. September 2014 vorgelegt. Da bereits in früheren Notifizierungsverfahren eine unbefristete Vereinbarung zwischen der F. GmbH & Co KG und der E. KG betreffend die Lieferung bzw. Übernahme von Ersatzbrennstoffen vorgelegt wurde (s. Ausführungen im Votum zum Zustimmungsbescheid), wurde dieser Vertrag auch ohne Nennung und Unterschrift der finalen Anlage für ausreichend erachtet.

In dem vom Notifizierenden gemäß dem ho. Muster vorgelegten Garantiebrief vom 24. Oktober 2018 wurden explizit die F. GmbH & Co KG als vorläufige Verwertungsanlage und die E. KG als nicht vorläufige Verwertungsanlage angeführt.

Notifizierung AT Zahl: Im Rahmen der Notifizierung AT Zahl wurde von der B. GmbH in ihrer Eigenschaft als Notifizierender („Neuerzeuger“ durch Aufbereitung der gesammelten Abfälle) in der Anlage zu Feld 10 des Notifizierungsformulars („Anhang 2“) die E. als vorläufige Verwertungsanlage und die G. (Schweiz) AG, Zementwerk I., als nicht vorläufige Verwertungsanlage angegeben.

Weiters wurde in Feld 11 des Notifizierungsformulars sowohl das vorläufige Verfahren R12, als auch das nicht vorläufige Verfahren R1 angeführt.

Zudem wurde ein Notifizierungsvertrag entsprechend dem ho. Muster zwischen dem Notifizierenden, der vorläufigen und der nicht vorläufigen Verwertungsanlage vom 29. Oktober 2013 vorgelegt.

Im Rahmen des Vorverfahrens AT Zahl wurden bereits die Betriebsbewilligung des Zementwerk I. der G. (Schweiz) AG vom 30. Juni 2009 sowie ein Warenstrom-schema bis zum Zementwerk I. vorgelegt, aus welchem u.a. auch hervorgeht, dass die B. GmbH zu 33% an der E. beteiligt ist.“

Der Sachverhalt wird auf Grund der Aktenlage als erwiesen angenommen und insoweit auch nicht bestritten.

Strittig ist, ob die Verbringung von Abfällen, die zur Aufbereitung bei der F. GmbH & Co KG in Deutschland sowie der E. in der Schweiz verbracht wurden, und in weiterer Folge als Ersatzbrennstoffe in der Zementindustrie verwendet werden, eine beitragspflichtige

Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 4 AISAG ist und ob die Bf. Beitragschuldnerin im Sinne des § 4 Z. 3 ALSAG ist.

Die Bf. bringt vor, dass sie aufbereitete Siedlungsabfälle nach Deutschland bzw. in die Schweiz verbringt. Dort werden sie - ohne Zutun der Bf. - einer weiteren Bearbeitung zugeführt und anschließend als Ersatzbrennstoffe in der Zementindustrie verwendet.

Die Verbringung zur Aufbereitung der Abfälle stelle keine beitragspflichtige Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 4 AISAG dar, da die Aufbereitungsverfahren als eigenständige Tätigkeiten, vom Tatbestand der Verbrennung des § 3 Abs. 1 Z 2 AISAG vollkommen losgelöste Behandlungsverfahren anzusehen seien.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.7.2012, 2012/07/0032, vor der AISAG Novelle 103/2013 führt die Bf. aus, dass das Befördern zu einer Tätigkeit nicht das Befördern zu einer - einer ersten Tätigkeit (Behandlung) im Ausland nachfolgenden anschließenden Tätigkeit zu verstehen sei, sondern das Befördern zu der Tätigkeit, zu welcher die Abfälle unmittelbar verbracht werden.

Die Bf. sei auch nicht Beitragsschuldnerin nach § 4 Z 3 AISAG, da sie eine beitragspflichtige Tätigkeit weder veranlasse noch diese dulde. Sie veranlasse die Verbringung zur Aufbereitung, was an sich keine Beitragspflicht auslöse. Was in weiterer Folge mit den verbrachten Abfällen geschehe unterliege nicht mehr ihrem Einflussbereich. Es bestehে daher weder ein Beitragstatbestand noch eine Beitragsschuldnerschaft.

Rechtslage:

Die grenzüberschreitende Verbringung von Abfällen unterliegt den Bestimmungen der Verordnung (EG) Nr. 1013/2006 über die Verbringung von Abfällen (EG-VerbringungsV), wobei auf Verbringungen innerhalb der EU generell die Bestimmungen des **Titel II** (= Art. 3 bis 32) und auf Ausfuhren aus der EU in ein OECD-Land wie die Schweiz gemäß Art. 38 EG-VerbringungsV die Bestimmungen gemäß Titel II mit kleineren Anpassungen anzuwenden sind.

Notifizierender ist in beiden Fällen der für eine Notifizierung Verantwortliche, d.h. gemäß der Definition des **Art. 2 Z. 15 lit. a** EG-VerbringungsV jene Person, die beabsichtigt, eine Verbringung von Abfällen durchzuführen oder durchführen zu lassen, und zur Notifizierung verpflichtet ist, und zwar in der Rangfolge der Nennung:

- i) der Ersterzeuger,
- ii) der Neuerzeuger,
- iii) ein zugelassener Einsammler,
- iv) ein ermächtigter Händler,
- v) ein ermächtigter Makler oder
- vi) wenn alle og. Personen unbekannt oder insolvent sind, der Besitzer.

Gemäß **Art. 4** EG-VerbringungsV ist der Notifizierende verpflichtet, bei der Einreichung einer Notifizierung das Notifizierungs- und das Begleitformular auszufüllen (Z. 1)

sowie die in Anhang II Teil 1 und 2 aufgeführten Informationen und Unterlagen am Notifizierungsformular bzw. Begleitformular anzugeben oder diesem beizuschließen (Z. 2).

Anhang II Teil 1 Z. 5 umfasst folgende Angaben: Name, Anschrift, Telefonnummer, Faxnummer, E-Mail-Adresse, Registriernummer, Kontaktperson, angewandte Technologien und gegebenenfalls Vorabzustimmung gemäß Art. 14 der Verwertungs- oder Beseitigungsanlage. Sind die Abfälle für eine vorläufige Verwertung oder Beseitigung bestimmt, sind gemäß dem 2. Absatz ähnliche Informationen für alle Anlagen anzugeben, in denen nachfolgende vorläufige oder nicht vorläufige Verwertungs- oder Beseitigungsverfahren vorgesehen sind.

Ebenso wird in **Anhang IC** („Spezifische Anweisungen für das Ausfüllen der Notifizierungs- und Begleitformulare“) unter **Z. 21** festgehalten, dass im Falle einer vorläufigen Beseitigungs- (gemäß Art. 2 Z. 5: D13, D14, D15) oder Verwertungsoperation (gemäß Art. 2 Z. 7: R12, R13) die Behandlungsanlage, die diese Vorbehandlung durchführt, samt dem Ort dieser Behandlung in Feld 10 des Notifizierungsformulars anzugeben ist und Angaben zu dem (bzw. den) nachfolgenden Verwertungs- oder Beseitigungsverfahren als Anlage zu Feld 10 beizufügen sind.

Auch unter **Z. 22** wird im Falle einer vorläufigen Beseitigungs- oder Verwertungsoperation auf die Notwendigkeit der Angabe des Codes des (bzw. der) nachfolgenden Verfahrens in bzw. als Anlage zu Feld 11 des Notifizierungsformulars hingewiesen.

Die Notwendigkeit der zwingenden Angaben zu allen Behandlungsschritten bis hin zur nicht vorläufigen (= finalen) Verwertung oder Beseitigung gründet sich insbesondere auf **Art. 4 Z. 6** EG-VerbringungsV, welcher in seinem 1. Absatz ausdrücklich normiert, dass jede Notifizierung „die Verbringung der Abfälle vom ursprünglichen Versandort, einschließlich ihrer vorläufigen und nicht vorläufigen Verwertung oder Beseitigung umfassen“ muss.

Wenn das bzw. die anschließenden (vorläufigen oder nicht vorläufigen) Verfahren in einem anderen Staat als dem Empfängerstaat erfolgen, sind gemäß dem 2. Absatz der Z. 6 das nicht vorläufige Verfahren und sein Bestimmungsort in der Notifizierung anzugeben und eine zusätzliche Notifizierung gemäß Art. 15 lit. f EG-VerbringungsV einzureichen.

Auch **Art. 15 lit. a** EG-VerbringungsV bestimmt, dass im Falle einer Verbringung zur vorläufigen Verwertung oder Beseitigung „alle Anlagen, in denen die nachfolgende vorläufige und nicht vorläufige Verwertung oder Beseitigung vorgesehen ist, zusätzlich zu der ersten vorläufigen Verwertung oder Beseitigung ebenfalls im Notifizierungsformular angegeben werden“ müssen.

Gemäß **Art. 5** Abs. 1 EG-VerbringungsV muss jede notifizierungspflichtige Verbringung Gegenstand eines Vertrags zwischen dem Notifizierenden und dem Empfänger über die Verwertung bzw. Beseitigung der Abfälle sein, der gemäß Abs. 2 bei Verbringungen mit vorläufigen Behandlungsverfahren idR bis zur Ausstellung einer Bescheinigung gemäß Art. 15 lit. e wirksam sein muss.

Gemäß Art. 5 Abs. 4 umfasst der Vertrag, wenn die Abfälle zur vorläufigen Verwertung oder Beseitigung bestimmt sind, auch die Verpflichtung der Empfängeranlage zur Vorlage der Bescheinigungen gemäß Art. 15 lit. d (= Bescheinigung der bei ihr durchgeführten vorläufigen Verwertung bzw. Beseitigung) und gegebenenfalls lit. e (= Bescheinigung über die nicht vorläufige Verwertung bzw. Beseitigung).

Art. 15 lit. e lautet: „Liefert eine Anlage zur Verwertung oder Beseitigung von Abfällen, die die vorläufige Verwertung oder Beseitigung von Abfällen vornimmt, die Abfälle zur nachfolgenden vorläufigen oder nicht vorläufigen Verwertung oder Beseitigung an eine im Empfängerstaat gelegene Anlage, so muss sie so bald wie möglich, spätestens jedoch ein Kalenderjahr nach Lieferung der Abfälle oder innerhalb eines kürzeren Zeitraums gemäß Artikel 9 Absatz 7, eine Bescheinigung von dieser Anlage über die Durchführung der nachfolgenden nicht vorläufigen Verwertung oder Beseitigung erhalten.“

Die besagte Anlage, die die vorläufige Verwertung oder Beseitigung vornimmt, übermittelt dem Notifizierenden und den betroffenen zuständigen Behörden unverzüglich die entsprechende(n) Bescheinigung(en) unter Angabe der Verbringung(en), auf die die Bescheinigung(en) sich bezieht bzw. beziehen.“

Die vorläufige Anlage trifft daher folgende Meldepflichten an den Notifizierenden und alle von der Verbringung betroffenen Behörden:

- Bestätigung der Übernahme der Abfälle binnen 3 Tagen nach Erhalt (Art. 15 lit. c),
- Bescheinigung über die durchgeführte vorläufige Verwertung bzw. Beseitigung spätestens binnen 1 Jahres nach Abschluss der Verwertung bzw. Beseitigung (Art. 15 lit. d) und
- unverzügliche Übermittlung der Bescheinigung der finalen Anlage über die durchgeführte endgültige Verwertung bzw. Beseitigung, welche von dieser spätestens binnen 1 Jahres ab Übernahme auszustellen ist (Art. 15 lit. e).

Daraus ergibt sich, dass die endgültige Verwertung bzw. Beseitigung bis (ca.) 2 Jahre nach der jeweiligen Abfallverbringung erfolgen kann und bis dahin auch die Art. 15 lit. e-Meldungen von der finalen Anlage auszustellen und an die vorläufige Anlage zu übermitteln sind, welche diese dann an alle anderen Beteiligten weiterleitet.

Auch die gemäß **Art. 6** EG-VerbringungsV für jede notifizierungspflichtige Verbringung zu hinterlegende Sicherheitsleistung bzw. Versicherung muss bis zum finalen Behandlungsschritt gelten und ist gemäß Abs. 5 bei vorläufiger Verwertung oder Beseitigung im Empfängerstaat idR erst dann freizugeben, wenn die Behörde die Bescheinigung gemäß Art. 15 lit. e erhalten hat.

Die im vorliegenden Fall maßgeblichen Bestimmungen des ALSAG, BGBI Nr. 299/1989, idF BGBI I Nr. 103/2013, lauten wie folgt:

Gegenstand des Beitrags

§ 3 (1) dem Altlastenbeitrag unterliegen

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) das Verfüllen von Geländeunebenheiten (ua. das Verfüllen von Baugruben oder Künnetten) oder das Vornehmen von Geländeanpassungen (ua. die Errichtung von Dämmen oder Unterbauten von Straßen, Gleisanlagen oder Fundamenten) oder der Bergversatz mit Abfällen,
2. das Verbrennen von Abfällen in einer Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlage im Sinne der Abfallverbrennungsverordnung, BGBl. II Nr. 389/2002,
 3. das Verwenden von Abfällen zur Herstellung von Brennstoffprodukten,
- 3a. das Einbringen von Abfällen, ausgenommen hüttenspezifische Abfälle, in einen Hochofen zur Herstellung von Roheisen oder das Verwenden von Abfällen zur Herstellung von Produkten für das Einbringen in einen Hochofen zur Herstellung von Roheisen, ausgenommen hüttenspezifische Abfälle,
4. das Befördern von Abfällen zu einer Tätigkeit gemäß Z 1 bis 3a außerhalb des Bundesgebietes, auch dann, wenn dieser Tätigkeit ein oder mehrere Behandlungsverfahren vorgeschaltet sind, um die jeweilige beitragspflichtige Tätigkeit zu ermöglichen."

Beitragsschuldner

§ 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. im Fall des Beförderns von gemäß den gemeinschaftsrechtlichen Abfallvorschriften notifizierungspflichtigen Abfällen zu einer Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a außerhalb des Bundesgebietes die notifizierungspflichtige Person,
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."

Beitragsschuld:

§ 7 (1) Die Beitragsschuld entsteht im Fall der Beförderung von Abfällen zu einer Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a außerhalb des Bundesgebietes mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die Beförderung begonnen wurde, bei allen übrigen

beitragspflichtigen Tätigkeiten mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde.

Wie die Bf. richtigerweise ausführt, sollte mit der Novelle des AISAG verhindert werden, dass zur Umgehung der Beitragspflicht Abfälle ins Ausland verbracht werden.

In den Erläuterungen zur Novelle wird hiezu ausgeführt,

"In den Erkenntnissen vom 26. Juli 2012, Zl. 2010/07/0215 und Zl. 2012/07/0032 sowie vom 20. September 2012, Zl. 2011/07/0134 hat der VwGH festgestellt, dass der Beurteilung nach § 3 Abs. 1 Z 4 jene Tätigkeit zu Grunde zu legen ist, zu deren ersten (unmittelbaren) Zweck die Verbringung außerhalb des Bundesgebietes erfolgte, nicht daran anschließende weitere bzw. eine abschließende Tätigkeit (Behandlung). Dies führte zu einem ungewollten Ergebnis: Für Abfälle, die in Österreich (vor-)behandelt und anschließend in Österreich einer der beitragspflichtigen Tätigkeiten gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a zugeführt wurden, war ein Altlastenbeitrag zu bezahlen, für Abfälle, die ins Ausland transportiert, dort (vor-)behandelt und anschließend im Ausland einer beitragspflichtigen Tätigkeit zugeführt wurden, war jedoch kein Beitrag zu bezahlen. Damit war der Anreiz der Umgehung des Altlastenbeitrags verbunden.

Zielsetzung der Neufassung dieses Beitragstatbestandes war die Sicherstellung der umweltgerechten Behandlung der Abfälle, die Gleichbehandlung von Sachverhalten in Bezug auf beitragspflichtige Tätigkeiten und dass die Wirksamkeit der Lenkungsmaßnahme des Altlastensanierungsgesetzes nicht beeinträchtigt wird.

Daher wurde § 3 Abs. 1 Z 4 mit BGBl I Nr. 103/2013 dahingehend abgeändert, dass das Befördern von Abfällen zu einer Tätigkeit gemäß Z 1 bis 3a außerhalb des Bundesgebietes auch dann der Beitragspflicht unterliegt, wenn die Abfälle nicht unmittelbar der beitragspflichtigen Tätigkeit zugeführt werden. Beitragspflicht ist vielmehr auch dann gegeben, wenn notwendige Behandlungsschritte vor der beitragspflichtigen Tätigkeit gesetzt werden, um diese zu ermöglichen. Die Beurteilung, ob ein Behandlungsverfahren dazu dient, die beitragspflichtige Tätigkeit zu ermöglichen, hat unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände unter Beachtung österreichischer Rechtsvorschriften zu erfolgen. Dabei ist die Zielsetzung zu beachten und Sorge zu tragen, dass keine Umgehungsmaßnahme gesetzt wird."

Die Bf. verbringt die Abfälle zunächst zur F. und zur E., wo die Abfälle zu Ersatzbrennstoffen aufbereitet werden. Bei der Aufbereitung kommt es zu keiner Verbrennung, sondern zu einer Siebung, Zerkleinerung und Klassifizierung der angelieferten Abfälle, damit die Korngröße und der Heizwert für den Einsatz in einem Zementwerk stimmen. Erst durch diese Behandlungsschritte wird der Abfall entsprechend bearbeitet und aufbereitet, um als Kohlestaubsubstitut zur Energieerzeugung in Zementwerken eingesetzt zu werden. Die Behandlungsschritte sind daher notwendig, um die beitragspflichtige Tätigkeit (das Verheizen als Brennstoff im Zementwerk) zu ermöglichen.

Die Verbringung von Abfällen zur Aufbereitung nach Deutschland bzw. in die Schweiz stellt daher eine beitragspflichtige Tätigkeit im Sinne des § 3 Z. 4 AISAG dar.

Ob die Bf. als Beitragsschuldnerin nach § 4 Z 3 AISAG in Betracht kommt (§ 4 Z 2 AISAG war - entsprechend der Judikatur des VwGH Ro 2015/07/0019 - auszuschließen), war zu prüfen.

Um als Beitragsschuldnerin nach § 4 Z 3 AISAG in Anspruch genommen zu werden, muss die Bf. eine beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst haben.

§ 4 Z 3 AISAG bestimmt als Auffangtatbestand jedenfalls einen Beitragsschuldner, auch für den Fall, dass Abfälle im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 4 außerhalb des Bundesgebietes zunächst zu einem vorgeschalteten Behandlungsverfahren, welches die beitragspflichtige Tätigkeit gemäß Z 1 bis 3a erst ermöglicht, befördert werden.

Dadurch, dass die Bf. veranlasst, dass die Abfälle zur thermischen Verwertung in einem Zementwerk verbracht werden, wobei sie vorher zu einem Behandlungsverfahren (vorläufigen Verwertungsverfahren) zur E. bzw. zur E. befördert werden, ist sie im Sinne des § 4 Z 3 als Beitragsschuldnerin im Sinne des Altlastenbeitrags anzusehen.

Bereits im Notifizierungsverfahren erklärt die Bf., dass sich an die vorläufige Verwertung (durch Aufbereitung) eine endgültige Verwertung - die Verbrennung in den Zementwerken E. bzw. G. - anschließen wird. Außerdem muss sie für die Verbringung ins Ausland eine Sicherheitsleistung bzw. Versicherung hinterlegen, die bis zum finalen Behandlungsschritt, der engültigen Verwertung in den Zementwerken, gilt. Würde die Verbringung nicht entsprechend den vom Notifizierenden gemachten Angaben ablaufen, würde es sich um eine illegale Verbringung handeln, die wiederum die Notifizierende zu verantworten hätte.

Der Einwand, sie habe auf das Schicksal des Abfalls nach der Verbringung zur E. bzw. E. keinerlei Einfluss, erscheint nicht nachvollziehbar. Dies würde nach Ansicht des BFG bedeuten, dass die Bf. in den Notifizierungsansuchen Angaben zur endgültigen Verwertung macht, obwohl sie zu diesem Zeitpunkt nicht weiß, ob eine endgültige Verwertung - wie von ihr erklärt - überhaupt stattfindet.

Des Weiteren ist nicht davon auszugehen, dass die Aufbereitungsanlagen Abfälle übernehmen ohne bereits selbst über entsprechende Abnehmer zu verfügen.

Wie aus dem Bericht der XY Zeitung vom 21.8.2015 zu entnehmen ist, besteht zwischen der Fa. F. und dem Zementwerk E. bereits seit dem Jahr 2000 eine enge Partnerschaft: *"Als Partner hat die Firma E. bereits im Jahre 2000 die in J. beheimatete F. gefunden, die den S. Zementhersteller mit hochwertigen Ersatzbrennstoffen beliefert. Zunächst geschah dies vom Mutterbetrieb aus, doch bald schon wurde die Bindung enger, zeigte sich doch, dass sich da zwei Partner gefunden haben, die auf ganz unterschiedlichen Märkten eine Gemeinsamkeit haben und Synergieeffekte erzielen können. Hier wie dort ist man geradezu brennend interessiert, mit umweltschonenden Industrieprozessen dazu beizutragen, dass möglichst wenig Natur verheizt und nur ein unabwendbares Minimum an klimaschädlichem Kohlendioxid durch den Schornstein geblasen wird."*

2007 hat sich E. weiter angenähert und ist seither als eigenständige Firma unmittelbar vor der Haustür E. mit einem eigens für diesen Kunden eingerichteten Standort vertreten. Dass das keine kurzfristige Liaison ist, lässt sich schon an dem Erbbaupachtvertrag ablesen, mit dem sich die Recycling-Spezialisten 30 Jahre gebunden haben, als sie auf E.-Terrain eine große Aufbereitungsanlage errichteten. In diesem zertifizierten Entsorgungsfachbetrieb werden pro Jahr im Durchschnitt 100 000 Tonnen Alt- und Abfallmaterialien in Ersatzbrennstoffen aufbereitet – in Sichtweite des unablässig um sich selbst kreisenden Drehofens, um den sich alles dreht, weil alles in ihm landet, was gleich nebenan angeliefert und vor Ort durch die beiden Produktionslinien gegangen ist."

Hinsichtlich der E. hält die Bf. eine Beteiligung von 33%, sodaß die Bf. nicht ernsthaft behaupten kann, sie habe keinen Einfluss auf das Schicksal der zur Aufbereitung zur E. in die Schweiz verbrachten Abfälle.

In den vom Bundesministerium für Nachhaltigkeit und Tourismus übermittelten Unterlagen, die die Bf. anlässlich des Notifizierungsverfahrens zu AT Zahl dort vorgelegt hatte, ist ersichtlich, dass nicht nur die E. sondern auch die G. AG, Zementwerk I., den Vertrag betreffend Ausfuhr zur Verwertung (Art. 5 mit Art. 38 Abs. 3 lit. e der Verordnung (EG) Nr. 1013/2006) am 22.10.2013 unterschrieben hat.

Dass die thermische Verwertung der Abfälle von Anfang an feststeht und auch konkret geplant war, ergibt sich eindeutig aus den Notifizierungsanträgen. Bei dieser Ausgangslage kann sie aber nicht ernsthaft behaupten, sie habe die beitragspflichtige Tätigkeit die thermische Verwertung nicht veranlasst.

Auch im Fall einer illegalen Verbringung, die vom Notifizierenden zu verantworten ist (z.B. wenn die Verbringung sachlich nicht den Angaben am Notifizierungs- und Begleitformular entspricht), trifft diesen gemäß Art. 24 Abs. 2 die Verpflichtung zur Rücknahme der Abfälle. In Anbetracht dieser Rücknahmeverpflichtungen sind die Ausführungen der B. GmbH, dass es sich ihrer Kenntnis entzieht, ob ein Teil der von ihr ins Ausland verbrachten Abfälle eventuell wieder zurückgeschickt wird, unzutreffend.

Gem. § 7 Abs. 1 AISAG entsteht die Beitragsschuld bei allen übrigen beitragspflichtigen Tätigkeiten mit dem Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde.

Auf den Zeitpunkt, wann die Tätigkeit gem. § 3 (1) Z1 bis 3a außerhalb des Bundesgebietes gesetzt wird, kommt es, anders als bei inländischen Sachverhalten, nicht an.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die ordentliche Revision ist zulässig, weil es zur Frage der Beitragsschuldnerschaft nach § 4 Z. 3 AISAG (Veranlassen der beitragspflichtigen Tätigkeit bei Beitragspflicht nach § 3 Abs. 1 Z 4 ALSAG) keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gibt.

Salzburg-Aigen, am 30. Jänner 2019