

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Niederhuber & Partner Rechtsanwälte GmbH, Reisnerstraße 53, 1030 Wien, über die Beschwerde gegen die Bescheide I-VI des Zollamtes Wien, Zl: ***1*** vom 5. November 2018 betreffend Festsetzung der Altlastenbeiträge, und zwar

mit Bescheid I gemäß § 201 Abs.1 und Abs.2 Z 3 BAO im Betrage von € 17.880,00, betreffend den, für die Kalendervierteljahre 03/2013 bis 05/2013, gemäß § 3 Abs.1 Z 4 AISAG iVm § 3 Abs.1 Z 2 AISAG, entstandenen Altlastenbeitrag

mit Bescheid II gemäß § 201 Abs.1 und Abs.2 Z 3 BAO im Betrage von € 47.904,00, betreffend den, für die Kalendervierteljahre 01/2014 bis 04/2014, gemäß § 3 Abs.1 Z 4 AISAG iVm § 3 Abs.1 Z 2 AISAG, entstandenen Altlastenbeitrag

mit Bescheid III gemäß § 201 Abs.1 und Abs.2 Z 3 BAO im Betrage von € 134.904,00, betreffend den, für die Kalendervierteljahre 01/2015 bis 04/2015, gemäß § 3 Abs.1 Z 4 AISAG iVm § 3 Abs.1 Z 2 AISAG, entstandenen Altlastenbeitrag

mit Bescheid IV gemäß § 201 Abs.1 und Abs.2 Z 3 BAO im Betrage von € 111.392,00, betreffend den, für die Kalendervierteljahre 01/2016 bis 04/2016, gemäß § 3 Abs.1 Z 4 AISAG iVm § 3 Abs.1 Z 2 AISAG, entstandenen Altlastenbeitrag

mit Bescheid V gemäß § 201 Abs.1 und Abs.2 Z 3 BAO im Betrage von € 117.520,00, betreffend den, für die Kalendervierteljahre 01/2017 bis 04/2017, gemäß § 3 Abs.1 Z 4 AISAG iVm § 3 Abs.1 Z 2 AISAG, entstandenen Altlastenbeitrag

mit Bescheid VI gemäß § 201 Abs.1 und Abs.2 Z 2 BAO im Betrage von € 45.000,00, betreffend den, für das Kalendervierteljahr 01/2018 und für die Monate April und Mai 2018, gemäß § 3 Abs.1 Z 4 AISAG iVm § 3 Abs.1 Z 2 AISAG, entstandenen Altlastenbeitrag, zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß 279 Abs.1 BAO aufgehoben. Die Selbstberechnungen der Altlastenbeträge erfolgte in richtiger Höhe, daher lagen die Voraussetzungen gemäß § 201 Abs.1 BAO für eine bescheidmäßige Festsetzung dieser Beträge nicht vor.

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

Entscheidungsgründe

Mit insgesamt 12 Notifizierungsbescheiden des Bundesministers für Land-und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft wird der Beschwerdeführerin, (Bf.), die Zustimmung erteilt, innerhalb bestimmter Zeiträume, über den Grenzübergang K., (fortan K.) mengenmäßig bezeichnete Tonnen an Abfällen der Schlüsselnummer 91107, zur vorläufigen Verwertung „R12“, zur ES.,(fortan ES.) und weiter zur endgültigen thermischen Verwertung (Verbrennung), „R1“, im Zementwerk der H.,(fotan H.) zu verbringen. Unter Vorbehalt des Widerrufs gemäß Art.9 Abs.8 EG-VerbringungsV und unter Einhaltung von, in den Spruchpunkten I und II angeführten, Bedingungen und Auflagen.

Für die, in der Folge von Beginn des 3. Quartals 2013 bis einschließlich Mai 2018 in die Slowakei verbrachten, Abfallmengen berechnete die Bf. die Altlastenbeiträge selbst und führte diese korrekt berechneten Beträge an die belangte Behörde ab.

Am 21.08.2018 langte bei dieser der Antrag der Bf. gemäß § 201 BAO, auf Festsetzung dieser Beiträge mit € 0,00 ein, der im Wesentlichen folgendermaßen begründet ist:

Die Bf. habe die in Rede stehenden Abfälle lediglich zur vorläufigen Verwertung befördert. Unter der vorläufigen Verwertung seien einfache physikalische-technologische Schritte wie Prüfung, Befreiung von Störstoffen, Sortierung, Zerkleinerung und Konditionierung von geeigneten Abfällen, zu verstehen. Damit wurde von der Bf. jedoch kein, dem ALSAG unterliegender, Tatbestand erfüllt, sodass keine Betragsschuld gemäß § 3 Abs.1 Z 4 ALSAG entstanden sei. Durch die beschriebenen Behandlungen sei lediglich konditionierter Abfall entstanden, welcher nicht dem ALSAG unterliege. Die Abfalleigenschaft habe nicht mit dem Ende der Aufbereitungs-und Sortiertätigkeit geendet, daran vermöge auch die Tatsache nichts zu ändern, dass im Falle der Aufbereitung zur Wiederverwertung das Ende der Abfalleigenschaft mit dem Abschluss des Verwertungsverfahrens erreicht wird. Ob solche Tätigkeiten nachgeschaltet worden sind, habe sich ihrem Einfluss entzogen, und sei, zum großem Teil, von der bestehenden Markt-und Nachfragesituation abhängig gewesen. Bei einem aus mehreren gesonderten Abschnitten bestehenden Verfahren sei nach der Rechtsprechung des EuGH vom. 03.04.2003, Rs C-116/01 und des VwGH 26.07.2012, 2012/07/0032; 29.09.2012, 2011/07/0134 die Einstufung anhand der Betrachtung des ersten Beförderungsvorganges vorzunehmen. Eine unmittelbare Verbringung zum Verbrennen sei nicht beabsichtigt gewesen. Die Verbringung der Abfälle zur Aufbereitung und Sortierung stelle daher keine Hilfstätigkeit iSd § 3 Abs.1 Z 4 ALSAG dar. Sinn und Zweck der Novellierung des § 3 Abs.1 Z 4 ALSAG sei gewesen, vorbereitende und vorgelagerte Hilfstätigkeiten einer Betragspflicht zu unterwerfen, um die Umgehung einer Beitragspflicht durch Verbringung von

Abfällen ins Ausland hintanzuhalten. Eigene zweckbestimmte Tätigkeiten würden jedoch nach wie vor keiner Beitragspflicht unterliegen.

Daher könne auch nicht von der Bf., als Betragsschuldnerin, die Rede sein. Weder habe sie durch ein aktives Tun die beitragspflichtige Tätigkeit herbeigeführt (veranlasst), noch habe sie zu deren Duldung eine Möglichkeit gehabt. Dass sie nicht auf eine beitragspflichtige Verwertung hingearbeitet habe, beweise alleine der Umstand, dass sie- aufgrund der EG-VerbringungsVO- die Verpflichtung gehabt habe, Abfälle zurückzunehmen, sofern die Verbringung nicht in vorgesehener Weise abgeschlossen werden konnte oder illegal erfolgt ist.

Die Betragsschuld gemäß § 7 Abs.1 ALSAG, im Falle einer Beförderung iSd § 3 Abs.1 Z 4 ALSAG entsteht mit Ablauf des Kalendervierteljahres, indem die Beförderung begonnen wurde. Daraus sei ableitbar, dass spätestens zu diesem Zeitpunkt die beitragspflichtige Tätigkeit feststehen müsse. Dieses sei bei den gegenständlichen Verbringungen jedoch nicht der Fall gewesen.

Die belangte Behörde setzte gegenüber der Bf., mit den, im Spruch dieses Erkenntnisses angeführten, Bescheiden die Beitragsschuld gemäß § 3 Abs.1 Z 4, § 3 Abs.1 Z 2 ALSAG, iVm. § 201 Abs.1 und Abs.2 Z 2,3 BAO fest. Es erfolgte darin kein Zahlungsgebot, da die, mit diesen Bescheiden festgesetzten, Beträge bereits fristgerecht entrichtet worden sind.

In der Begründung wurde im Wesentlichen festgehalten, dass in den zugrunde legenden Notifizierungsbescheiden nicht nur die grenzüberschreitende Verbringung der Abfälle in einem anderen Mitgliedstaat bewilligt worden sei, sondern auch der Zweck festgelegt worden sei, wozu der Abfall in den anderen Mitgliedstaat zu verbringen war. Im Feld 11 des Notifizierungsformulars mit der Bezeichnung Beseitigungs/Verwertungsverfahren sei zudem der Code „R12“, d.h „Austausch von Abfällen, um sie einem unter der unter R1 bis R11 angeführten Verfahren zu unterziehen“, und der Code „R1“, d.h „Hauptverwendung als Brennstoff oder als andere Mittel der Energieerzeugnisse“ angeführt worden.

Somit sollten die Abfälle zur vorläufigen Verwertung in das Werk der ES und abschließend zur Verbrennung, also zu einer, gemäß § 3 Abs.1 Z 2 ALSAG, beitragspflichtigen Tätigkeit, außerhalb des Bundesgebietes, befördert werden.

§ 3 Abs. 1 Z 4 ALSAG unterwerfe die Beförderung von Abfällen zu einer, in § 3 Abs. 1 Z 1-3a ALSAG genannten, Tätigkeiten, außerhalb des Bundesgebietes, der Betragspflicht. Wenn nun einer dieser beitragspflichtigen Tätigkeiten ein oder mehrere Behandlungsverfahren vorgeschaltet sind, habe das keine Auswirkung auf die beitragspflichtige Tätigkeit selbst. Die beschriebene Aufbereitung sei erforderlich gewesen, um eine Verbrennung zu ermöglichen. Zielsetzung der Verbringungen sei die Verbrennung gewesen. Die Aufbereitung von Abfällen stelle eine vorgelagerte Hilftätigkeit und keine eigenständige, zweckbestimmende Tätigkeit dar, die, als erster Verwertungsvorgang, iSd Rechtsprechung des VwGH, den Charakter der

Beförderung des Abfalls bestimme. Im Ergebnis liege der Zweck der Verbringung in der Behandlung und weiter in der thermischen Verwertung der Abfälle.

§ 7 Abs. 1 ALSAG lasse- im Hinblick auf den Zeitpunkt der Entstehung der Betragsschuld gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 ALSAG- keinen Interpretationsspielraum zu.

Die Antragstellerin, (AS), als Notifizierungspflichtige, sei Beitragsschuldnerin gemäß § 4 Abs. 1 Z 2 ALSAG. Ein Eingehen auf die antragsmäßigen Ausführungen, wonach die AS als Beitragsschuldnerin gemäß Z.3 leg.cit. in Abrede gestellt worden ist, erübrige sich daher.

Dagegen erhab die Bf., durch ihre ausgewiesene Rechtsvertretung, fristgerecht Beschwerde, unter sinngemäßer Beharrung auf die Ausführungen ihres Erstattungsantrages. Ergänzend führte sie aus, dass lt. VwGH- die Bestimmung des § 4 Abs.1 Z 2 ALSAG auf eine allfällige Beitragsschuldentstehung nach § 3 Abs.1 Z 4 ALSAG idgF nicht anwendbar sei, da der Gesetzgeber im Zuge der Novellierung des § 3 Abs.1 Z 4 ALSAG auf Anpassung des § 4 Abs.1 Z 2 leg.cit verzichtet habe, und den bisherigen Inhalt unverändert gelassen habe. Von diesem Hintergrund aus, sei lt. VwGH- für die Beurteilung einer beitragspflichtigen Tätigkeit unverändert die Tätigkeit ausschlaggebend, zu deren unmittelbaren Zweck die Verbringung der Abfälle erfolgt. Als Befördern sei das Befördern zu der Tätigkeit zu verstehen, zu welcher die Abfälle unmittelbar verbracht worden sind. Dazu wurde auf die Rechtsprechung des VwGH 20.09.2012, 2011/07/0134; 14.11.2013, 2011/17/0140; 29.10.2015, Ro 2015/07/0019 verwiesen.

Diese Beschwerde wies die belangte Behörde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab.

Bei der Beurteilung einer beitragspflichtigen Tätigkeit sei von Fall zu Fall zu prüfen, ob nur ein Behandlungsverfahren vorliegt, welches die betragspflichtige Tätigkeit ermöglichen soll, oder ob eine eigenständige Tätigkeit vorliegt, die nicht der Altlastenbeitragspflicht unterliegt. Dazu wurden die Erkenntnisse des VwGH 14.11.2013, 2011/17/0140; 20.09.2012, 2011/07/0134; 26.07.2012, 2010/07/0125; 29.10.2015, Ro 2015/07/0019 angeführt.

Das von der Bf. ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH 2012/07/0032 erging vor Novellierung des § 3 Abs.1 Z 4 ALSAG, wonach für Abfälle die ins Ausland verbracht wurden, dort vorbehandelt und abschließend verbrannt oder deponiert wurden, keine Betragspflicht entstanden sei; für Abfälle, mit der gleichen Behandlung in Österreich, aber die Beitragsschuld entstanden sei. Aufgrund dieser Ungleichbehandlung sei § 3 Abs.1 Z 4 ALSAG neu zu fassen gewesen und dabei um den Halbsatz, „auch wenn dieser Tätigkeit ein oder mehrere Behandlungsverfahren vorgeschaltet sind“, ergänzt worden. Die Aufbereitung und Konditionierung von Abfällen gehöre zu den Maßnahmen, die die beitragspflichtige Verbrennung ermöglichen. Es stehe außer Zweifel, dass der Zweck der Verbringung, der, in den in den Sprüchen der Notifizierungsbescheide bezeichneten, Abfälle die Verbrennung gewesen

sei und die davor durchgeführte Aufbereitung der Abfälle ein vorgeschaltetes Behandlungsverfahren iSd § 3 Abs.1 Z 4 ALSAG dargestellt habe.

Laut Notifizierungsbescheiden werden die Abfälle zur vorläufigen Verwertung nach ***2*** und anschließend zur nicht vorläufigen Verwertung nach ***3*** verbracht. In den, dazu Bezug habenden, Notifizierungsverträgen verpflichtet sich der Empfänger zur Annahme und vorläufiger Verwertung und der Betreiber der Anlage zur anschließenden Verwertung der Abfälle. Die Bf., als notifizierungspflichtige Person, verpflichtet sich zur Zurücknahme der Abfälle, falls die Verbringungen nicht in der vorgesehenen Weise abgeschlossen werden können. Die Bf. habe somit Kenntnis vom beitragsauslösenden Tatbestand gehabt.

Hinsichtlich der Nichtanwendbarkeit der Bestimmung des § 4 Abs.1 Z 2 ALSAG auf den vorliegenden Fall, stimmt die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung mit der Bf. überein. Die Bf. habe die grenzüberschreitenden Verbringungen sowohl zur vorläufigen als auch zur nicht vorläufigen Verwertung veranlasst und sei sohin zu Recht als Beitragsschuldner nach Z 3 leg.cit. herangezogen worden.

Dagegen stellte die Bf., durch ihre ausgewiesene Rechtsvertretung, fristgerecht einen Vorlageantrag gemäß § 264 BAO an das BFG. Das BFG möge über Ihre Beschwerde nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung entscheiden.

In Replik zur Berufungsvorentscheidung stellte sie fest, dass der Beitragstatbestand des § 3 Abs.1 Z 4 ALSAG auf das Befördern abstelle. Befördern bedeute dabei; "Mithilfe eines Transportmittels von einem Ort an einem anderen bringen, schaffen, transportieren"

Sie habe die fraglichen Abfälle jedoch nie zu einer beitragspflichtigen Tätigkeit befördert. Die Beförderungstätigkeit sei ausschließlich von der Empfängerin der Abfälle, der ES durchgeführt worden.

Unter dem Begriff „Verbringung im Sinne der VO(EG) Nr. 1013/2006 könnten auch mehrere Beförderungsschritte verstanden werden. Dieser Auslegungsspielraum sei bei der Formulierung in § 3 Abs.1 Z 4 ALSAG „Beförderung zu einer beitragspflichtigen Tätigkeit“ jedoch keinesfalls gegeben. Um eine Beitragspflicht iSd § 3 Abs.1 Z 4 ALSAG auszulösen, müsste sie die im Ausland aufbereiteten Abfälle selbst zur jeweils nachfolgenden beitragspflichtigen Tätigkeit befördert haben.

Die belangte Behörde übersehe, dass Notifizierungsverträge- gleich wie andere Verträge -in der Praxis aus diversen Gründen nicht immer eingehalten werden können. Sohin bedeute die Festschreibung in den Notifizierungsverträgen, dass Abfälle verbrannt werden sollen, nicht, dass diese Abfälle 1 zu 1 auch tatsächlich verbrannt werden. Ob, wie und wann die verbrachten Abfälle einer thermischen Verwertung (Verbrennung) unterzogen werden sollten, sei der Einflusssphäre der Bf. entzogen gewesen.

Das BFG hob-nach Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung-: mit Erkenntnis vom 8. März 2021 GZ: RV/7200015/2019 die angefochtenen Bescheide ersatzlos auf und erklärte eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art.133 Abs.4 B-VG als zulässig; im Wesentlichen mit folgender Begründung

Aus dem Wortlaut des § 3 Abs.1 Z 4 ALSAG idF. BGBl.I 103/2013 sei nicht ableitbar, dass die beitragspflichtige Tätigkeit unmittelbar an die vorbehandelnde Hilfstätigkeit anschließen müsse, also ein und derselbe Beförderungsgang zu beiden Tätigkeiten geführt haben müsse. Sohin sei die Beitragsschuld entstanden, auch wenn mehrere Beförderungsvorgänge vorlägen.

Im Hinblick auf die Anführung des Codes "R1" in den Notifizierungsformularen sei bereits von Beginn der Beförderungen an eine beitragspflichtige Tätigkeit festgestanden. Der Austausch der verfahrensgegenständlichen Abfälle um sie deren Verbrennung zuzuführen, sei als Behandlungsverfahren zur Ermöglichung einer beitragspflichtigen Tätigkeit anzusehen. Der Entstehung der Betragsschuld mit Ablauf des Kalendervierteljahres in dem die Beförderungen begonnen hätten (§ 7 Abs.1 ALSAG) sei nichts im Wege gestanden.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 29.10.2015 ZI: 2015/07/0019 festgestellt, dass dem § 3 Abs.1 Z 4 ALSAG im Zusammenhang mit der Frage der Beitragsschuldnerschaft nach § 4 Z 2 ALSAG (seit 01.07.2017 § 4 Abs.1 Z 2) kein anderer Inhalt als vor der Neufassung mit Novelle BGBl.I.103/2013 beizumessen ist, da der Gesetzgeber auf eine Anpassung des § 4 Z 2 ALSAG verzichtet habe und seinen Inhalt gleich belastet habe. Das ALSAG weise keine Ergänzungsbedürftigkeit (in Form eines Analogieschlusses) auf, zumal § 4 Z 3 ALSAG (seit 01.07.2017 § 3 Abs.1 Z 4 ALSAG) jedenfalls einen Beitragsschuldner bestimme.

Dass nur derjenige, der die Abfälle zur beitragspflichtigen Tätigkeit befördere, die beitragspflichtige Tätigkeit veranasse und sohin als Beitragsschuldner nach § 4 Abs. 1 Z 3 ALSAG anzusehen sei, könne aus dem Wortlaut dieser Gesetzesbestimmung nicht herausgelesen werden. Veranlassen bedeute, dafür zu sorgen, dass etwas Bestimmtes geschehe. Die Revisionswerberin habe aufgrund ihrer Mitteilung in den Notifizierungsverfahren die Zustimmung der zuständigen Behörde zur abschließenden thermischen Verwertung der Abfälle außerhalb des Bundesgebiets erhalten und durch die Beförderung dieser Abfälle in die Anlage der ES zur Durchführung von für die Abfallverbrennung notwendigen Vorbehandlungen dafür gesorgt, dass beitragspflichtige Verbrennungen auch tatsächlich durchgeführt worden seien. Die Bf. sei daher Beitragsschuldnerin.

Die von der Bf. vorgenommenen Selbstberechnungen hätten sich daher als richtig erwiesen. Somit seien die Voraussetzungen für eine bescheidmäßige Festsetzung der Altlastenbeiträge nicht vorgelegen.

Dagegen erhab die Bf. Revision an den Verwaltungsgerichtshof. Dieser hob dieses Erkenntnis mit Erkenntnis vom 8. Februar 2022, Ro 2021/13/0008 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Das BFG hat im fortgesetzten Verfahren dazu erwogen:

Die auf den zu beurteilenden Fall anzuwendenden Bestimmungen des Altlastensanierungsgesetzes, (ALSAG), lauten in ihrer verfahrensmaßgeblichen Fassung wie folgt:

Dem Altlastenbeitrag unterliegen

das Verbrennen von Abfällen in einer Verbrennungs- oder Mitverbrennungsanlage im Sinne der Abfallverbrennungsverordnung, BGBl.II Nr.389/2002, in der Fassung der Verordnung BGBl II Nr.135/2013; nicht als Verbrennung gilt der Einsatz von Ersatzrohstoffen gemäß § 3 Z 20 der Abfallverbrennungsverordnung mit einem Aschegehalt von mindestens 80 Prozent bezogen auf die Trockenmasse. (§ 3 Abs.1 Z 2 ALSAG)

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. (§ 3 Abs.1 Z 4 ALSAG)

Beitragsschuldner ist

Im Falle des Beförderns von gemäß den gemeinschaftsrechtlichen Abfallvorschriften notifizierungspflichtigen Abfällen zu einer Tätigkeit gemäß § 3 Abs.1 Z 1-3a außerhalb des Bundesgebietes die notifizierungspflichtige Person (§ 4 Abs.1 Z 2 ALSAG)

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. (§ 4 Abs.1 Z 3 ALSAG)

Der Altlastenbeitrag beträgt für das Verbrennen von Abfällen gemäß § 3 Abs.1 Z 2, das Herstellen von Brennstoffprodukten aus Abfällen gemäß § 3 Abs.1 Z 3 oder das befördern von Abfällen zu einer Tätigkeit gemäß § 3 Abs.1 Z 2 oder 3 außerhalb des Bundesgebietes je angefangene Tonne ab 1. Jänner 2012 8,00 Euro (§ 6 Abs.4a ALSAG)

Die Beitragsschuld entsteht im Fall der Beförderung von Abfällen zu einer Tätigkeit gemäß § 3 Abs.1 Z 1-3a 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. (§ 7 Abs.1 ALSAG).

Sachverhalt:

Nach Einsichtnahme in den Bezug habenden Veraltungsakt der belangten Behörde, sowie in die, von der Bf. beigebrachten, Notifizierungsverträge und in die, eingangs aufgezeigten, Zustimmungsbescheide des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft samt den, diesen zugrundeliegenden, Notifizierungs- und Begleitformularen, sowie in den Firmenbuchauszug der Bf. zu FN ***4*** und aufgrund des o.a. Ergebnisses der, am 10.02.2021 vor dem BFG, durchgeführten mündlichen Verhandlung, wird dem gegenständlichen Verfahren nachstehender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Bf. ist als Entsorgungsunternehmen im Bereich der Abfallwirtschaft tätig. Die ES ist die alleinige Gesellschafterin der Bf. Als Entsorgungsunternehmen tritt Bf., bei Abfallverbringungen in die Slowakei, in Österreich als Notifizierende auf. In dieser Eigenschaft schloss die Bf zu den Notifizierungsnummern, ***5***, ***6***, ***7***, ***8***, ***9***, ***10***, ***11***, ***12***, ***13***, ***14***, ***15*** und ***16***, mit der ES, als Empfängerin der Abfälle, sowie der H., als Betreiber der Verwertungsanlage, Notifizierungsverträge über die Verbringung von, in Österreich mechanisch aufbereiteten, Abfällen des EWC-Codes 19 12 12 (nationaler Code im Ausfuhrland 91107), in die Slowakei, zur vorläufigen und abschließenden Verwertung ab. In den Vertragspunkten II verpflichtet sich die ES zur Annahme und vorläufigen Verwertung der Abfälle, und die H. zur Verwertung der Abfälle in ihren Anlagen. In der Folge notifizierte die Bf. dem Bundesminister für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft die Verbringung der, von den Verträgen umfassten, Abfälle in die Slowakei, über den Grenzübergang K. zunächst zur vorläufigen Verwertung nach Code "R12" der Anlage 2 zum AWG (Austausch von Abfällen, um sie einen unter R1 bis R11 angeführten Verfahren zu unterziehen) und danach zur nicht vorläufigen Verwertung nach Code "R1", der Anlage 2 zum AWG (Verwendung als Brennstoff außer bei Direktverbrennung) oder andere Mittel der Energieerzeugung (Basel/OECD)/Hauptverwendung als Brennstoff oder andere Mittel der Energieerzeugung (EU)). In Folge dieser Mitteilung stimmte der genannte Bundesminister mit den eingangs aufgezeigten Bescheiden den mitgeteilten grenzüberschreitenden Verbringungen zu und wies in diesen Bescheiden darauf hin, dass die ES den Abschluss der vorläufigen Verwertung spätestens ein Kalenderjahr nach Erhalt der Abfälle der Bf. zu bescheinigen hat, und dass sie der Bf. unmittelbar die Bescheinigung der H über die endgültige Verwertung zu übermitteln hat. Nach Erhalt der Zustimmungsbescheide transportierte die Bf. die Abfälle in die Anlage der ES zur Aufbereitung. Danach verbrachte die ES die konditionierten Abfälle in die Verwertungsanlage der H. Dort wurden die Abfälle der Verbrennung zugeführt.

Erwägungen:

Mit dem o.a. Erkenntnis stellte der VwGH im Wesentlichen fest:

"Nach der nunmehrigen Rechtslage - sowohl nach dem klaren Wortlaut der novellierten Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 ALSAG als auch der aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage erkennbaren Absicht des Gesetzgebers - unterliegt das Befördern von

Abfällen zu einer Tätigkeit außerhalb des Bundesgebietes auch dann dem Altlastenbeitrag, wenn einer Tätigkeit nach § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a ALSAG ein oder mehrere „Behandlungsverfahren“ vorgeschaltet sind. Entgegen dem Revisionsvorbringen kann nicht angenommen werden, dass es sich bei den vorgeschalteten Behandlungsverfahren lediglich um „Hilfstätigkeiten“ handeln solle. Mit dem Begriff der „Behandlungsverfahren“ knüpft der Gesetzgeber erkennbar an die in der Anlage 2 zum Abfallwirtschaftsgesetz 2002 dort benannten „Behandlungsverfahren“ an (z.B. also das dort genannte Verwertungsverfahren R12). Wenn die Revisionswerberin dazu weiters auf das Urteil des EuGH vom 3. April 2003, SITA EcoService Nederland, C-116/01, verweist, so betraf diese Entscheidung die Frage, wie ein aus mehreren gesonderten Abschnitten bestehendes Verfahren zur Verarbeitung von Abfällen nach der hier nicht mehr anwendbaren Verordnung Nr. 259/93 des Rates vom 1. Februar 1993 einzustufen sei. Dies ist für die vorliegende Frage nicht von Bedeutung, wobei darauf hinzuweisen ist, dass die nunmehr anzuwendende Verordnung (EG) Nr. 1013/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2006 über die Verbringung von Abfällen gerade auch den hier zu beurteilenden Fall einer vorläufigen Verwertung und Beseitigung mit daran anschließender nicht vorläufiger Verwertung oder Beseitigung regelt (vgl. insbesondere Art. 15 der genannten Verordnung).

Im vorliegenden Fall war der Tätigkeit nach § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG (Verbrennen in der Mitverbrennungsanlage) ein Behandlungsverfahren („R12“: Austausch von Abfällen, um sie einem der unter R1 bis R11 aufgeführten Verfahren zu unterziehen) vorgeschaltet; dieses Behandlungsverfahren war - nach den Sachverhaltsannahmen des Bundesfinanzgerichts - für das nachfolgende Verbrennen eine notwendige Vorbehandlung.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts, dass es nicht darauf ankommt, ob es sich um einen Beförderungsvorgang oder um mehrere handelt. Entscheidend ist vielmehr der Zweck der Beförderung; nach der novellierten Regelung reicht es aus, dass eine Tätigkeit nach § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a ALSAG nicht der erste (unmittelbare) Zweck der Beförderung ist.

Im Rahmen der Änderung des § 3 Abs. 1 Z 4 ALSAG hat der Gesetzgeber auf eine Anpassung des § 4 (Abs. 1) Z 2 ALSAG verzichtet und seinen bisherigen Inhalt unverändert gelassen. Die Rechtsprechung zum Verständnis des § 4 (Abs. 1) Z 2 ALSAG vor der genannten Novelle ist damit nach wie vor anwendbar. Insoweit ist demnach unverändert die Tätigkeit ausschlaggebend, zu deren unmittelbaren Zweck die Verbringung der Abfälle erfolgt („erste Tätigkeit“); auf eine nachfolgende, in weiterer (unbestimmter) Zukunft liegende Tätigkeit kommt es hingegen nicht an (vgl. VwGH 29.10.2015, Ro 2015/07/0019).

Die Revisionswerberin ist sohin (weiterhin) - im Revisionsverfahren unbestritten - nicht nach § 4 (Abs. 1) Z 2 ALSAG Beitragsschuldner.

Das Bundesfinanzgericht geht aber davon aus, dass die Revisionswerberin nach § 4 (Abs. 1) Z 3 ALSAG Beitragsschuldner sei.

Nach § 4 (Abs. 1) Z 3 ALSAG ist „in allen übrigen Fällen“ Beitragsschuldner jene Person, die die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst (oder sie geduldet) hat.“

Da sich § 4 (Abs. 1) Z 2 ALSAG nur auf den Fall des Beförderns zum (unmittelbaren) Zweck einer Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a ALSAG außerhalb des Bundesgebietes bezieht, ist § 4 (Abs. 1) Z 3 ALSAG („in allen übrigen Fällen“) insbesondere auch auf den Fall anzuwenden, in dem das Befördern nur mittelbar - nach vorgesetzten Behandlungsverfahren - zu einer Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a ALSAG erfolgt.

Nach § 4 (Abs. 1) Z 3 ALSAG ist Beitragsschuldner derjenige, der die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst hat. Die damit angesprochene Tätigkeit ist im vorliegenden Fall das Befördern von Abfällen mit dem mittelbaren Zweck einer Tätigkeit nach § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a ALSAG (hier: Z 2 Verbrennen) außerhalb des Bundesgebietes.

Als Veranlasser einer beitragspflichtigen Tätigkeit ist jene Person anzusehen, in deren Verantwortung sie vorgenommen wird. Hat etwa jemand einen anderen beauftragt, bestimmte Abbruchmaterialien auf einem von ihm als Auftraggeber bestimmten Grundstück zu verwenden, und sich daher des anderen zur Ausführung dieses Vorhabens bedient, so ist der Auftraggeber als „Veranlasser“ anzusehen (vgl. VwGH 22.9.2021, Ra 2019/13/0080, mwN). Wird jedoch ein anderer etwa mit dem Abbruch und dem Abtransport von Baurestmassen beauftragt, wobei der Auftraggeber den Ablagerungsort nicht bestimmt, sondern dessen Auswahl in der Verantwortung des Auftragsnehmers gelegen ist, so ist dem Auftraggeber die Ablagerungs- und Verfüllungstätigkeit nicht zuzurechnen (vgl. VwGH 6.7.2006, 2004/07/0141; 25.6.2009, 2006/07/0105).

Als Veranlasser des dem Altlastenbeitrag unterliegenden Beförderns iSd § 3 Abs. 1 Z 4 ALSAG ist damit derjenige anzusehen, in dessen Verantwortung es liegt, dass der Abfall mit dem mittelbaren Zweck einer Tätigkeit nach § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a ALSAG außerhalb des Bundesgebietes befördert wird.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die Revisionswerberin die beitragspflichtigen Verbrennungen veranlasst habe. Dass nur derjenige, der die Abfälle zur beitragspflichtigen Tätigkeit befördert habe, die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst habe, könne aus dem Wortlaut des § 4 (Abs. 1) Z 3 ALSAG nicht abgeleitet werden. Die Revisionswerberin habe aufgrund ihrer Mitteilung in den Notifizierungsverfahren die Zustimmung der zuständigen Behörde zur abschließenden thermischen Verwertung der Abfälle außerhalb des Bundesgebietes erhalten und durch die Beförderung dieser Abfälle in die Anlage der ES zur Durchführung von für die Verbrennung notwendigen Vorbehandlungen dafür gesorgt, dass die beitragspflichtigen Verbrennungen auch tatsächlich durchgeführt worden seien.

Zutreffend ist, dass es für das Veranlassen der beitragspflichtigen Tätigkeit, also des Beförderns mit dem Zweck des Verbrennens, nicht darauf ankommt, wer die Abfälle unmittelbar zum Ort der Verbrennung geführt hat. Das Bundesfinanzgericht hat aber bei der Beurteilung der Frage, wer Beitragsschuldner ist, im Hinblick auf seine vom Verwaltungsgerichtshof nicht geteilte Rechtsansicht keine Feststellungen dazu getroffen, wer die beitragspflichtige Tätigkeit des Beförderns von Abfällen mit dem Zweck des Verbrennens im Ausland veranlasst hat.

Wenn in der Revision schließlich auch darauf verwiesen wird, dass zum Zeitpunkt der Entstehung der Beitragsschuld keine Kenntnis des beitragsauslösenden Tatbestandes vorliege, so knüpft aber § 7 ALSAG das Entstehen der Beitragsschuld an das dem Veranlasser dieser Tätigkeit jedenfalls erkennbare Befördern an.

Gemäß diesen höchstgerichtlichen Feststellungen ist im zu beurteilenden Fall die Beitragsschuld nach § 3 Abs. 1 Z 4 ALSAG idF I BGBI.I 103/2013 entstanden und ist die Bf. nicht als Beitragsschuldnerin iSd § 4 Abs. 1 Z 2 ALSAG anzusehen. Die Bf. ist als Beitragsschuldnerin gemäß § 4 Abs. 3 Z 1 ALSAG dann heranzuziehen, wenn in ihrer Verantwortung die beitragspflichtige Tätigkeit der Beförderung von Abfällen von Österreich in die Slowakei, zur endgültigen thermischen Verwertung durch Verbrennung, vorgenommen worden ist. Dazu hatte das BFG im fortgesetzten Verfahren Feststellungen wie folgt zu treffen.

Laut Aktenlage hatte die Bf. von vorne herein beabsichtigt, die grenzüberschreitende Beförderung von Abfällen zu einer, dem ALSAG unterliegenden Tätigkeit (Verbrennung) durchzuführen bzw. durchführen zu lassen. Dazu sollten die Abfälle zunächst in die Slowakei in das Werk der ES zur Vorbehandlung befördert werden und danach von der H. in deren Werk verbrannt werden.

Weder geht aus den verfahrensgegenständlichen Notifizierungsbescheiden, als individuelle, hoheitliche, an die Bf. gerichtete Verwaltungsakte oder aus den Notifizierungsverträgen hervor, noch ergeben sich sonst im Beschwerdeverfahren Anhaltspunkte dafür, dass die Auswahl des Ortes der endgültigen Verwertung der Abfälle durch Verbrennung, die Entscheidung, ob eine solche überhaupt durchzuführen ist, oder die Beförderung der vorbehandelten Abfälle zu einem, nicht von der Bf. zu bestimmenden, Ort der Verbrennung in die Verantwortung der Vertragspartner (ES, H) gelegt worden ist. Aus den Notifizierungsverträgen geht lediglich die Verpflichtung der ES gegenüber der Bf. zur Annahme und vorläufigen Verwertung der Abfälle hervor und wird die Verpflichtung der H. gegenüber der Bf. zur endgültigen Verwertung der Abfälle festgeschrieben. Aus den o.a. Notifizierungsbescheiden geht lediglich die Verpflichtung der ES hervor, ihre Bescheinigungen über die vorläufige Verwertung und die Bescheinigungen der H. über die endgültige Verwertung der Bf. innerhalb einer bestimmten Frist zu übermitteln.

Im Lichte der vorstehenden höchstgerichtlichen Ausführungen ist die Beförderung der Abfälle in die Slowakei zur Verbrennung in der Verantwortung der Bf. gelegen und ist die Bf. sohin als

Veranlasser gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 ALSAG der beitragspflichtigen Tätigkeit der Beförderung von Abfällen nach § 3 Abs. 1 Z 4 ALSAG anzusehen.

Nach den o.a. höchstgerichtlichen Ausführungen ist als Zeitpunkt der Entstehung der Beitragsschuld nach § 7 Abs. 1 ALSAG der Zeitpunkt anzusehen, an welchem für den Veranlasser die beitragspflichtige Tätigkeit der Beförderung nach § 3 Abs. 1 Z 4 ALSAG erkennbar war. Da es für Bf. von Beginn der Beförderungen der in Rede stehenden Abfälle in die Slowakei an bereits erkennbar war, dass das Ziel dieser Beförderungen die Ermöglichung einer, nach dem ALSAG, beitragspflichtigen Tätigkeit war, entstand für sie die Beitragsschuld nach § 3 Abs. 1 Z 4 ALSAG zum Zeitpunkt des Beginns der jeweiligen Beförderungen der Abfälle in die Slowakei.

Die von der Bf. vorgenommenen Selbstberechnungen erweisen sich somit als richtig.

Stellt der Abgabepflichtige nach der durch Selbstbemessung erfolgten Festsetzung der Abgabe einen Antrag auf Rückerstattung und setzt die Entscheidung eines solchen Antrages voraus, dass die Behörde die Rechtsfrage der Abgabenschuldigkeit beantwortet, dann ist der Antrag auch als Begehren auf bescheidmäßige Festsetzung der Selbstbemessungsabgabe zu werten. In einem solchen Fall hat die Abgabebhörde zuerst über die Frage der Abgabenfestsetzung und danach über das Rückerstattungsbegehren zu entscheiden. (z.B. VwGH 24.06.2010, 2010/16/0039; 17.10.2012, 2009/16/0044)

§ 201 Bundesabgabenordnung, (BAO), lautet wie folgt:

(1) 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 Abgabebhörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*

(Anm.: Z 4 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

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

Voraussetzung für die Festsetzung einer selbst zu berechnenden Abgabe nach § 201 ff BAO ist daher, dass kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben worden ist, oder dass sich die Selbstberechnung der Abgabe als unrichtig erweist.

Da sich die Selbstberechnungen der Altlastenbeiträge aus den aufgezeigten Gründen als richtig erwiesen haben, lagen keine Voraussetzungen für eine bescheidmäßige Festsetzung der Altlastenbeiträge vor. Der Festsetzungsantrag wäre sohin als unbegründet abzuweisen gewesen.

Aus den aufgezeigten Gründen war gemäß Spruchpunkt I zu entscheiden.

Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die für die Stattgabe der Beschwerde gegen den Gebührenbescheid maßgeblichen Rechtsfragen wurde durch o.a. Erkenntnis des VwGH geklärt.

Daher war gemäß Spruchpunkt II zu entscheiden.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. August 2022