

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in den Beschwerdesachen der Bf., Adr., vertreten durch Rechtsanwalt RA, Adr.1, gegen die Bescheide des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 09.01.2012, Zl.en 230000/50006/2012, 230000/50007/2012 und 230000/50008/2012, jeweils betreffend Altlastenbeitrag und Säumniszuschlag, zu Recht erkannt:

I. Der Bescheid Zl. 230000/50006/2012 vom 9.1.2012 und die dazu ergangene Berufungsvorentscheidung Zl. 230000/50006/2012-6 vom 26.6.2013 werden in vollem Umfang, somit mit den Festsetzungen an Altlastenbeiträgen jeweils für das erste bis vierte Quartal des Jahres 2006 und der Festsetzung eines Säumniszuschlages für das Jahr 2006 gemäß § 279 Abs.1 BAO **aufgehoben**.

II. Der Bescheid Zl. 230000/50007/2012 vom 9.1.2012 und die dazu ergangene Berufungsvorentscheidung Zl. 230000/50007/2012-6 vom 26.6.2013 werden im Umfang der Festsetzungen an Altlastenbeiträgen jeweils für das erste bis dritte Quartal 2007 und der Festsetzung eines Säumniszuschlages für das Jahr 2007 gemäß § 279 Abs.1 BAO **aufgehoben**.

Weiters hat das Bundesfinanzgericht gemäß § 278 Abs.1 BAO zu Recht beschlossen:

III. Die Beschwerde vom 18.1.2012 gegen den Bescheid Zl. 230000/50007/2012 vom 9.1.2012 betreffend die Festsetzung des Altlastenbeitrages für das vierte Quartal 2007 wird gemäß § 256 Abs.3 BAO für gegenstandslos erklärt und jene vom 5.6.2013 als unzulässig eingebracht **zurückgewiesen** sowie die dazu ergangene Berufungsvorentscheidung Zl. 230000/50007/2012-6 vom 26.6.2013 wegen sachlicher Unzuständigkeit des Zollamtes **aufgehoben**.

IV. Die Beschwerde vom 18.1.2012 gegen den Bescheid Zl. 230000/50008/2012 vom 9.1.2012 betreffend die Festsetzung von Altlastenbeiträgen jeweils für das erste und zweite Quartal 2008 und eines Säumniszuschlages für das Jahr 2008 wird gemäß § 256 Abs.3 BAO für gegenstandslos erklärt und jene vom 5.6.2013 als unzulässig eingebracht **zurückgewiesen** sowie die dazu ergangene Berufungsvorentscheidung Zl. 230000/50008/2012-6 vom 26.6.2013 wegen sachlicher Unzuständigkeit des Zollamtes **aufgehoben**.

V) Eine Revision gegen obige Erkenntnisse bzw. Beschlüsse an den Verwaltungsgerichtshof wird nach Art.133 Abs.4 bzw. Abs.9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zugelassen**.

## Entscheidungsgründe

Das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt setzte mit Bescheid ZI. 230000/50006/2012 vom 9.1.2012 für die Fa. Bf. (Beschwerdeführerin, im Folgenden: Bf., auch kurz "die GmbH") im Bescheidteil I. Altlastenbeiträge für das 1. bis 4. Quartal 2006 jeweils in Höhe von 5.232,00 €, somit insgesamt 20.928,00 €, fest. Im Bescheidteil II. setzte es für diesen Betrag als Bemessungsgrundlage einen 2%-igen Säumniszuschlag in Höhe von 418,56 € fest. Die Vorschreibung des Altlastenbeitrages erfolgte für das langfristige Ablagern von Abfall, nämlich (ganzjährig 2006) 2616 t Baurestmassen (BRM) auf dem Grundstück Nr. xxx der KG X. gemäß § 3 Abs.1 Z.1 lit.c, § 4 Z.3, § 7 Abs.1 Altlastensanierungsgesetz (ALSAG) iVm § 201 Abs.1 und Abs.2 Z.3 Bundesabgabenordnung (BAO).

Begründend führte das Zollamt im Wesentlichen aus, die GmbH (FN xx) sei am 27.9.2007 mit Einbringung des am selben Standort geführten Unternehmens des nicht protokollierten Einzelunternehmers S. errichtet worden. Durch diesen seien auf besagtem Grundstück massiv Anschüttungen von BRM erfolgt, ohne dass dies laut Mitteilung der Bezirkshauptmannschaft (BH) M. vom 3.6.2008 nach Wasserrechtsgesetz, Abfallwirtschaftsgesetz (AWG 2002) oder Gewerbeordnung genehmigt gewesen sei. Die zollamtliche Betriebsprüfung mit abschließender Niederschrift vom 10.6.2011 habe über der Schüttfläche im Ausmaß von 3964 m<sup>2</sup> und der Schütthöhe 110 cm ein Schüttvolumen von 4360 m<sup>3</sup> und nach Multiplikation mit dem Durchschnittsfaktor 1,5 t/m<sup>3</sup> die Schüttmasse im Ausmaß von 6540 Tonnen BRM ergeben (§ 5 ALSAG). Mangels näherer Angaben seitens der Bf. sei im Rahmen eines Schätzverfahrens (§ 184 BAO) die Menge gleichmäßig auf den gesamten Schüttzeitraum (aller drei Teilverfahren) 1. Quartal 2006 bis 2. Quartal 2008 aufzuteilen, womit sich 654 t pro Quartal ergeben.

Nach Zitierung der einschlägigen Gesetzesstellen aus dem ALSAG, AWG und der BAO gelangte das Zollamt in seiner rechtlichen Würdigung und unter Heranziehung von höchstgerichtlicher Judikatur zum Ergebnis, dass es sich bei den auf Veranlassung der GmbH und vormals des Einzelunternehmers S. abgelagerten BRM (Beton- u. Ziegelbruch) um altlastenbeitragspflichtige Substanzen handle und kein gesetzlicher Befreiungstatbestand anwendbar sei. Insbesondere fehle es an dem gemäß § 3 Abs.1a Z.6 ALSAG geforderten Qualitätsnachweis und am Vorliegen einer Baumaßnahme, weil im Zeitpunkt der Einlagerung eine entsprechende Baubewilligung noch gar nicht vorlag. Dass

seinerzeit der Bürgermeister dem Bodenaustausch mündlich zugestimmt habe, reiche nicht als Baubewilligung für die Errichtung eines Gebäudes aus.

Die Festsetzung eines Säumniszuschlags sei im Grunde von § 217 Abs.1 und Abs.2 BAO vorzunehmen, weil für entstandene Altlastenbeitragsschulden in § 9 Abs.2 und Abs.3 ALSAG ein Selbstberechnungssystem mit einem definierten Fälligkeitstag vorgesehen ist, das von der Bf. nicht eingehalten worden sei und daher die Festsetzung des Säumniszuschlags nach sich zöge.

Die o.a. Werte der Abgaben wurden in einem dem Bescheid beiliegenden und zum Spruchbestandteil erklärten Berechnungsblatt vorgerechnet.

Gegen diesen am 10.1.2012 zugestellten Bescheid brachte die GmbH am 18.1.2012 Beschwerde (damals "Berufung") ein. In diesem Schriftsatz erklärte die Bf. lediglich, gegen die Festsetzung des Altlastenbeitrags mit Bescheid vom 9.1.2012 Berufung zu erheben, da der damalige Bürgermeister den Grundeinbau genehmigt habe und dem Zollamt Rechnungen der Firma T. aus den Jahren 2006-2009 vorlägen. Weiters wurde um Aussetzung der Einhebung der vorgeschriebenen Zahlung gemäß § 212a BAO ersucht.

Da die Beschwerde die notwendigen Inhalte eines solchen Rechtsmittels nicht enthielt, erging am 5.2.2013 ein Mängelbehebungsauftrag, in dem der Bf. die gemäß § 85b ZollR-DG a.F. (entspricht § 250 Abs.1 BAO) notwendigen Inhalte eines Rechtsmittels erklärt wurden und eine dreiwöchige Frist ab Zustellung für die Behebung der Mängel erteilt wurde. Der Mängelbehebungsauftrag enthielt den Hinweis, dass bei Versäumung der Frist das Anbringen als zurückgenommen gilt.

Der Mängelbehebungsauftrag wurde durch postamtlicher Hinterlegung vom 8.2.2013 zugestellt. Damit reichte die Frist gemäß § 85 f ZollR-DG iVm Art.3 Fristenverordnung bis zum Ablauf des Montag, 4.3.2013. Während dieser Frist hat die Partei nicht geantwortet, es ist auch kein Fristverlängerungsantrag oder ein Antrag auf Wiedereinsetzung in die versäumte Mängelbehebungsfrist erfolgt. Es wurde erst mit einem Schreiben mit der Kopfzeile „Z. 10.04.2013“ die verbesserte Berufungsschrift eingereicht. Als Eingangsdatum beim Zollamt scheint überhaupt erst der 5.6.2013 auf.

In der verbesserten Berufungsschrift führt die Bf. aus, dass sich ihr Rechtsmittel gegen den Bescheid vom 9.1.2012, Zl. 230000/50006/2012, dem Grunde als auch der Höhe nach richte. Es wird dann als Sachverhalt geschildert, dass S. die gegenständliche Liegenschaft im Herbst 2005 erwarb, um hier ein Gewerbeobjekt zu errichten. Hierfür hat er im Jahr 2005 ein Bauprojekt eingereicht, für das ihm der seinerzeitige Bürgermeister als Baubehörde I. Instanz mündlich eine Bewilligung erteilte. Diese Bewilligung erstreckte sich insbesondere auf den Bodenaustausch zwecks Grundeinbau. Herr S. hat als Eigentümer der Liegenschaft ab Jänner 2006 bis 31.8.2008 die Bf. mit der Durchführung der Bodenaustauscharbeiten beauftragt. Nach Abtragen des humösen Bodens wurde das Gelände mit Recyclingmaterial, bestehend im Wesentlichen aus BRM, geschüttet. Bezogen wurden die BRM überwiegend von der Firma T. in H., das eingebaute Material habe ein Volumen von ca. 2400 m<sup>3</sup>. Es folgen rechtliche Ausführungen,

insbesondere mit dem Hinweis auf die Beitragsfreiheit bei Geländeanpassungen im Zusammenhang mit einer Baumaßnahme und wenn die Qualität der Substanzen durch ein Qualitätssicherungssystem sichergestellt sei. Das verwendete Material sei unbedenklich und die Baumaßnahme wegen der Zusicherung des Bürgermeisters zulässig im Sinne des ALSAG gewesen. Selbst wenn die Abgabenbehörde zur Meinung gelangen sollte, dass doch Beitragspflicht nach dem ALSAG bestünde, wäre jedenfalls die Abgabenhöhe zu hoch. Man hätte sich dann an den Ergebnissen eines Lokalaugenscheins vom 1.6.2012 auf dem Grundstück Nr. xxx der KG X. zu orientieren, was nicht zu 4360 m<sup>3</sup>, sondern nur zu 2400 m<sup>3</sup> BRM und mit einem Umrechnungsfaktor 1,1 t/m<sup>3</sup> zu 2640 Tonnen beitragspflichtiger Menge führen würde. Die Bf. stellte daher den Antrag, das Abgabenverfahren wegen Beitragsfreiheit einzustellen, *in eventu* die Abgabeberechnung auf die geringere Bemessungsgrundlage zu reduzieren und Zahlungserleichterung zu gewähren.

Das Zollamt gab der Beschwerde mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 26.6.2013 teilweise statt und setzte den Altlastenbeitrag pro Quartal 2006 nunmehr mit 2.472,00 € fest, somit insgesamt mit 9.888,00 € und von diesem Wert einen 2 %-igen Säumniszuschlag in Höhe von 197,76 €.

In der Begründung blieb das Zollamt dabei, dass es sich um altlastenbeitragspflichtige BRM handelt, die im Ausmaß von 2372 m<sup>3</sup> über den Zeitraum der Quartale I/2006 bis II/2008 auf besagtem Grundstück abgelagert wurden, kam aber der Bf. insoweit entgegen, als der Umrechnungsfaktor statt 1,5 t/m<sup>3</sup> gemäß dem Europäischen Abfallkatalog nun mit 1,3 t/m<sup>3</sup> angewandt wurde, was die entsprechend niedrigeren Abgabenbeträge pro Quartal ergab.

Die BVE wurde von der nun rechtsfreundlich vertretenen Bf. mit Beschwerde vom 15.7.2013 bekämpft unter Aufrechthaltung der Argumentation, dass die BRM abgabefrei geschüttet wurden, weil dies im Rahmen eines bewilligten Bauprojekts erfolgte, dessen schriftliches Bewilligungsverfahren zwar erst im Jahre 2010 abgeschlossen wurde, wofür aber schon die im Zuge einer vor Ort vorgenommenen Bauverhandlung im Jahre 2005 auf das mündlich vorgebrachte Ansuchen des S. die mündliche Bescheiderteilung des Bürgermeisters ausreichend war.

Die Beschwerde wurde dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt und gilt gemäß den Übergangsbestimmungen anlässlich der Organisations- und Verfahrensrechtsreform ab 1.1.2014 als Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht (BFG).

Ein in inhaltlicher, formeller (insbesondere datumsmäßiger) und argumentativer Hinsicht völlig gleichartiges Abgabenverfahren lief betreffend den Bescheid ZI. 230000/50007/2012 ab. Mit diesem wurden der Bf. im Bescheidteil I. Altlastenbeiträge für das 1. bis 4. Quartal 2007 jeweils in Höhe von 5.232,00 €, somit insgesamt 20.928,00 € und im Bescheidteil II. ein Säumniszuschlag in Höhe von 418,56 € vorgeschrieben. Die Vorschreibung des Altlastenbeitrages erfolgte für das langfristige Ablagern von Abfall auf dieser Liegenschaft von (ganzjährig 2007) 2616 t BRM. Die Berufung, die darauf ergehende teilweise

stattgebende Berufungsvorentscheidung und die gegen diese eingebrachte Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat sind jeweils von Partei- als auch Behördenseite völlig ident zu denjenigen betreffend das Jahr 2006.

Ein drittes, in inhaltlicher, formeller (insbesondere datumsmäßiger) und argumentativer Hinsicht völlig gleichartiges Abgabungsverfahren lief betreffend den Bescheid ZI.

230000/50008/2012 ab. Mit diesem wurden der Bf. im Bescheidteil I. Altlastenbeiträge für das 1. und 2. Quartal 2008 jeweils in Höhe von 5.232,00 €, somit insgesamt 10.464,00 € und im Bescheidteil II. ein Säumniszuschlag in Höhe von 209,28 € vorgeschrieben. Die Vorschreibung des Altlastenbeitrages erfolgte für das langfristige Ablagern von Abfall auf dieser Liegenschaft von (erste Hälfte 2008) 1308 t BRM. Da die im Schätzverfahren auf den Gesamtzeitraum gleichmäßig aufgeteilte Menge an BRM nur mehr zwei statt vier Quartale betrifft, steht durch die teilweise stattgebende BVE noch ein Altlastenbeitrag in Höhe von 4.896,00 € und ein Säumniszuschlag von 97,92 € zur Diskussion.

Zur Struktur der zollamtlichen Bescheide ist Folgendes anzumerken:

Der Altlastenbeitrag ist eine Selbstberechnungsabgabe, die vom Abgabepflichtigen gemäß den Terminregelungen in § 7 Abs.1 und § 9 Abs.2 ALSAG quartalsweise vorzunehmen wären. Erfolgen solche Anmeldungen nicht, hat das Zollamt den Altlastenbeitrag mit Bescheid gemäß § 201 Abs.1 BAO vorzuschreiben, wobei das Zollamt auch bei dieser Festsetzung per Bescheid die Quartalsgliederung einzuhalten hat, sodass die Abgabenfestsetzungen jene sind, die aus dem dem Erstbescheid vom 9.1.2012 beigelegten und in den Bescheid integrierten Berechnungsblatt zu entnehmen sind. Mit dem Bescheid liegt daher ein kombinierter Bescheid (Sammelbescheid) vor, der 5 Einzelbescheide enthält, nämlich die 4 Altlastenbeitragsfestsetzungen für die einzelnen Quartale gemäß den einzelnen Zeilen des Berechnungsblattes und die Festsetzung eines einzigen Säumniszuschlags für das Gesamtjahr 2006. Hingegen hat der Summenbetrag 20.928,00 € nur Informationscharakter. Analog verhält es sich für die Jahre 2007 und 2008. Diese Struktur setzt sich in die BVE fort und auch das BFG hat über 13 Rechtsmittel (betreffend Altlastenbeiträge für 10 Quartale und Säumniszuschläge für 3 Kalenderjahre) zu entscheiden. Es war daher verfahrensökonomisch zweckmäßig, diese Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts in einem kombinierten Erkenntnis zusammenzufassen.

Daher obige gegliederte, den 3 Teilverfahren folgende, aber inhaltlich dreizehngliedrige Spruchgestaltung. Eine solche Vorgangsweise ist laut höchstgerichtlicher Rechtsprechung zulässig, wenn die Einzelentscheidungen und die auf sie jeweils bezogene Begründung isoliert erkennbar bleiben (z.B. VwGH 29.11.2000, 99/13/0225). Sie sind dann auch isoliert rechtskraftfähig bzw. isoliert bekämpfbar, weshalb sich auch die unten stehende Belehrung betreffend Beschwerde bzw. Revision an die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts auf die jeweilige Einzelentscheidung bezieht.

Zur Abklärung formell-rechtlicher Aspekte hat das BFG wegen der im Akt ersichtlichen verspäteten Einbringung der Beschwerde (damals "Berufung") auf Nachfrage vom 16.12.2014 vom Zollamt die Mitteilung erhalten, dass für die vom Zollamt

erteilte Mängelbehebungsfrist weder einen Verlängerungsantrag noch einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vorlag.

Auf Anfrage des BFG vom 27.1.2015 beim Rechtsvertreter der Bf. wurde dazu ausgeführt, die Bf. habe damals die eingeräumte Frist tatsächlich um ca. 5 Wochen versäumt. Es habe sich - nach zumindest fristgerechter Eingabe der mangelhaften Berufung - um ein einmaliges Versehen gehandelt, das daraus zu erklären ist, dass Februar und März jene Monate sind, in denen die Winterarbeit endet und der Übergang zur Sommerarbeit mit ihrem hohen Anfall an Organisationsaufwand erfolgt, bei dem ein einzelnes Schriftstück leicht in Verstoß geraten kann und dann erst verspätet bearbeitet wird. Es wird für diesen Einzelfall um Nachsicht ersucht und die Beschwerde aufrechterhalten.

Bei dieser Anfrage hat sich das BFG weiters erkundigt um eine nähere Darstellung der Gründung der GmbH und des Übergangs vom Einzelunternehmen des S. zum Unternehmen der GmbH. Das stellt sich wie folgt dar:

Am 27.9.2007 erfolgte per Notariatsakt die Errichtung der Bf.. Gleichzeitig brachte S. mit Sacheinlagevertrag seinen bisher als Einzelunternehmen geführten Betrieb am Standort Adr. zur Gänze in die neugegründete GmbH zwecks Fortführung des Betriebes ein. Es handelt sich dabei um die Einbringung eines Betriebes vom übertragenden Gesellschafter in die GmbH als übernehmende Körperschaft im Sinne des Art. III des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG). In Abschnitt II. des Einbringungsvertrages ist geregelt, dass Einbringungsgegenstand u. a. auch alle Rechte und Verbindlichkeiten per Stichtag 31.12.2006 (§ 13 UmgrStG) sind. In Pkt. 7.2 des Sacheinlagevertrages ist vereinbart, dass die Übernahme von Verbindlichkeiten, die dem eingebrachten Betrieb zugehören, nach Möglichkeit, nämlich bei Zustimmung des Gläubigers, in Form eines Schuldnerwechsels stattfinden soll. Soweit dies mangels Zustimmung des Gläubigers nicht möglich sein sollte, tritt die GmbH dem Schuldverhältnis auf Seiten des S. bei und wird ihn in Ansehung dieser Verbindlichkeiten schad- und klaglos halten. In Pkt. 7.6 verpflichtet sich die übernehmende GmbH, sämtliche rückständigen Beiträge bzw. Abgaben an Sozialversicherungsträger, Finanzbehörden und sonstige Behörden, auch wenn sie vor dem Einbringungsstichtag entstanden sind, zu übernehmen. In Pkt. 9.5 ist im Zusammenhang mit der Gebührenbefreiung nochmals die Rede vom vollinhaltlichen Eintritt der übernehmenden GmbH in alle Rechte und Pflichten des S. in Einzelrechtsnachfolge.

Am Dat.1 erging der Antrag auf Neueintragung der Firma ins Firmenbuch, die am Dat.2 erfolgte.

Das Bundesfinanzgericht hat in abgabenrechtlicher und verfahrensrechtlicher Hinsicht gleichlautend zu den 3 Verfahren erwogen:

Es ist zunächst zu vermerken, dass mit 1.1.2014 eine umfangreiche Reform des Verfahrensrechts und der Behördenorganisation erfolgte. Das bewirkte die Änderung verschiedener gesetzlicher Nummernangaben, Bezeichnungsweisen und

Verfahrensabläufe. So war im Zollbereich der Rechtsbehelf 1. Stufe an das Zollamt gerichtet mit der Bezeichnung "Berufung" und gegen dessen Berufungsvorentscheidung als Rechtsbehelf 2. Stufe die "Beschwerde" an den Unabhängigen Finanzsenat (§§ 85b u. 85c ZollR-DG a.F.). Nunmehr sind diese Begriffe abgelöst durch "Beschwerde" und "Vorlageantrag". Anders als nach § 85c ZollR-DG a.F. entscheidet das Bundesfinanzgericht nicht nur über die BVE, sondern es erfolgt ein Durchgriff auf den Erstbescheid. Gemäß den Übergangsbestimmungen sind die seinerzeit gegen die BVE des Zollamtes an den Unabhängigen Finanzsenat eingebrachten Beschwerden vom Bundesfinanzgericht als Vorlagen gemäß § 264 BAO n.F. zu behandeln und darüber mit Beschluss/Erkenntnis gemäß §§ 278/279 BAO zu entscheiden. In der vorliegenden Entscheidung geht es überwiegend um Verfahrensrecht und dieses ist von der Rechtsmittelbehörde immer in der Version anzuwenden, die zum Zeitpunkt ihrer Entscheidung in Geltung steht (z.B. VwGH 27.9.2012, 2012/16/0090, Rs.6). Daher beziehen sich hier angeführte Verfahrensvorschriften immer auf die Fassung ab 1.1.2014. Materielles Recht ist hingegen immer in der Version anzuwenden, die zum Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung in Geltung stand (z.B. VwGH 16.12.2004, 2001/07/0165), also im vorliegenden Fall insbesondere die Thematik, ob, wann und für wen die Abgabenschuld entstanden ist.

In der Zeit vom Quartal I/2006 bis inklusive Quartal III/2007 führte S. das Unternehmen als Einzelperson und wäre, soweit man das Vorliegen einer beitragspflichtigen Tätigkeit annimmt, jeweils mit Ablauf des Kalendervierteljahres gemäß § 7 Abs.1 ALSAG (idF ab 1.1.2006) zum Schuldner des Altlastenbeitrags geworden. Gemäß § 9 Abs.2 ALSAG wäre spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung und Selbstberechnung des Altlastenbeitrags im örtlich zuständigen Zollamt abzugeben und der Beitrag auch spätestens bis zum Fälligkeitstag zu entrichten. Diese Fälligkeitstage waren für ihn als Einzelunternehmer der 15.5.2006, usw bis letztmalig der 15.11.2007. Im Quartal IV/2007 führte den Betrieb die am 27.9.2007 neugegründete GmbH - vom äußeren Ablauf her unverändert - weiter, sodass für den weiteren Zeitraum, in dem diese Schüttungen erfolgten, also in den Quartalen IV/2007 bis II/2008 die Abgaben- und Anmeldungspflicht sie betroffen hat (bzw. den Geschäftsführer als den für die GmbH Handelnden). Das Umschlagen vom Betrieb eines Einzelunternehmers auf jenen der Kapitalgesellschaft erfolgte praktisch zeitgleich mit Ende des III./Beginn des IV. Quartals 2007, die Abweichung um wenige Tage bleibt vernachlässigbar, zumal das Zollamt mangels näherer Aufzeichnungen bezüglich der Schüttmengen in Form der Gleichaufteilung ohnehin ein Schätzverfahren nach § 184 BAO durchführte, in welchem geringfügige Ungenauigkeiten hinzunehmen sind.

Somit stand der Zollbehörde für die Quartale I/2006 bis inklusive III/2007 der Einzelunternehmer bzw. die physische Person S. und für die Quartale IV/2007 bis II/2008 die juristische Person Bf. gegenüber. An diesen Verhältnissen hat sich durch die Einbringung des Unternehmens in die GmbH am 27.9.2007 **nichts** geändert, insbesondere liegt **keine Gesamtrechtsnachfolge** der GmbH nach S. gemäß § 19

Abs.1 BAO vor, die das Zollamt annahm, indem es die für S. schon entstandenen Altlastenbeitragsschulden auf die GmbH übertragen wollte und für sämtliche Quartale die GmbH zur Abgabenschuldnerin erklärte. Solche Gesamtrechtsnachfolgen sind im Finanzrecht in einigen speziellen Fällen ausdrücklich gesetzlich geregelt (z.B. § 234 AktG bei Verschmelzung einer GmbH mit einer AG; § 1 SpaltG; vgl. Übersicht bei Ritz, BAO Kommentar 5. Aufl., § 19 Rz.1) und nur bei diesen rückt der Rechtsnachfolger in sämtliche rechtlichen Positionen ein, und so eben auch bezüglich bereits entstandener Abgabenschulden. Die Einbringung des Betriebes eines Einzelunternehmers in eine GmbH, wie sie im vorliegenden Fall erfolgte, bewirkte aber keine Gesamtrechtsnachfolge, woran auch die privatrechtlichen Vereinbarungen im Sacheinlagevertrag nichts ändern können. Steuerschuldverhältnisse sind nicht disponibel, schon aus dem plausiblen Grund, dass man ansonsten Abgabenverbindlichkeiten beliebig verschieben und der Finanzbehörde einen anderen Abgabenschuldner präsentieren könnte. In der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird immer wieder hervorgehoben, dass eine Betriebseinbringung iSv §§ 12 ff UmgrStG keine Gesamtrechtsnachfolge iSv § 19 Abs.1 BAO bewirken kann. Zum Beispiel VwGH 18.11.2003, 2000/14/0036, insbes. Rs. 1; 29.11.2001, 99/16/0139, insbes. Rs.1. Es ist lediglich gemäß § 18 Abs.1 Z.4 UmgrStG die übernehmende Körperschaft im Rahmen einer Buchwerteinbringung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln, als ob sie Gesamtrechtsnachfolgerin wäre. Das betrifft nur das Ertragssteuerrecht (VwGH 27.5.1999, 99/15/0014, insbes. Rs.1), nicht aber Abgaben wie den Altlastenbeitrag. Ähnliche Fiktionen einer Gesamtrechtsnachfolge finden sich etwa in § 30 Abs.1 Z.3 UmgrStG oder § 4 Abs.11 Z.2 lit. b EStG.

Somit war die Festsetzung eines Altlastenbeitrags an die Bf. für die Quartale I/1996 bis III/1997 verfehlt, sie hätte gegenüber der Einzelperson S. erfolgen müssen. Ergeht ein Bescheid an eine Person, die gar nicht Abgabenschuldner ist, ist er ersatzlos aufzuheben. Somit war die Festsetzung der Altlastenbeiträge an die GmbH für diese 7 Quartale in den Bescheiden vom 9.1.2012 und in den BVEen vom 26.6.2013 spruchgemäß aufzuheben, ohne auf inhaltliche und materiell-rechtliche Fragen einzugehen. Die BVE ist wegen § 263 Abs.3 BAO aufzuheben, weil sie wie eine Entscheidung über eine Beschwerde wirkt und bei aufgehobenem Erstbescheid nicht "allein" in Rechtsbestand bestehen bleiben kann.

Die Nebengebühr Säumniszuschlag (§ 3 Abs.1 lit. d BAO) ist eine akzessorische Abgabe und teilt das rechtliche Schicksal der Stammabgabe. Daher ist auch er aufzuheben, für das Jahr 2006 zur Gänze und - wegen der Unteilbarkeit seiner spruchgemäßen Festsetzung im Bescheid (bzw. dessen Berechnungstabelle) und in der BVE für das Jahr 2007 - auch für dieses Jahr zur Gänze.

Wollte man überhaupt die GmbH für die Altlastenbeiträge vor dem 1.10.2007 heranziehen, so wäre dies gemäß obigen Ausführungen nicht auf direkte Weise als Abgabenschuldner, sondern allenfalls in der Position eines Haftungspflichtigen gemäß § 14 BAO denkbar. Das ist aber eine andere rechtliche Grundlage und Position, die das BFG in einem Rechtsmittelverfahren nicht erstmals anwenden durfte.



Anders liegen die Verhältnisse ab dem IV. Quartal 2007 bis zum Ende der verfahrensgegenständlichen Zeit, dem 30.6.2008. Denn nun betreibt tatsächlich die GmbH, also der Adressat der Bescheide vom 9.1.2012 und 26.6.2013, die allenfalls beitragspflichtige Tätigkeit auf besagter Liegenschaft. Dass diese laut Pkt. 2.4 des Sacheinlagevertrags im Eigentum des S. verblieb, tut nichts zur Sache, denn die Altlastenbeitragsschuld entsteht gemäß § 4 ALSAG für diejenige (physische oder juristische) Person, die die beitragsauslösende Tätigkeit betreibt. Es ist zu vermerken, dass der Abgabenbescheid auch noch innerhalb der Verjährungsfrist erging, denn sie beträgt beim Altlastenbeitrag gemäß § 207 Abs.2 BAO fünf Jahre, eine Zeitdauer, die gemäß § 208 Abs.1 lit.a BAO mit dem Ablauf des Jahres zu laufen beginnt, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Betrachtet man z.B. die Altlastenbeitragsschuld des Quartals IV/2007, so entsteht sie gemäß § 7 Abs.1 ALSAG mit Ende des Jahres 2007 und die Verjährungsfrist dauert bis Ende 2012, durch Ermittlungshandlungen (z.B. Betriebsprüfung) gemäß § 209 Abs.1 BAO noch verlängert, sodass der Abgabenbescheid vom 9.1.2012, der GmbH zugestellt am 10.1.2012, jedenfalls fristgerecht ergangen ist.

Indes leidet auch dieser Abschnitt des Gesamtverfahrens an einem formellen Fehler. Mit der Zustellung des Bescheides am 10.1.2012 begann die einmonatige Rechtsmittelfrist zu laufen, innerhalb deren am 18.1.2012 im Zollamt ein Schreiben einging mit der Überschrift: "Berufung gegen die Festsetzung des Altlastenbeitrages vom 9.1.2012 mit der Zahl: 23000/50006/2012" (bzw. 50007 u. 50008). Es wurde erklärt, gegen den bezeichneten Bescheid Berufung zu erheben, eine Aktenkopie für die Zustimmung des damaligen Bürgermeisters sowie eine Rechnungskopie der Firma T. für die Jahre 2006 - 2009 sei 2010 übermittelt worden. In dem Schreiben wurde auch ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO gestellt. Weiters ging von der Bf. am 9.2.2012 im Zollamt ein Prüfbericht der Firma T. ein. Mit Schreiben vom 5.2.2013 erging ein Mängelbehebungsauftrag des Zollamtes an die Bf. gemäß § 85 Abs.2 BAO, in dem der Bf. die Unzulänglichkeit des Berufungsschreibens vom 18.1.2012 (Fehlen der gesetzlichen Erfordernisse einer Berufung) vorgehalten wurde. Für die Behebung der Mängel wurde der Bf. eine Frist von drei Wochen ab Zustellung erteilt und hingewiesen, dass bei Versäumung dieser Frist das Anbringen als zurückgenommen gilt.

Der Mängelbehebungsauftrag wurde für die GmbH postamtlich hinterlegt mit Beginn der Abholfrist am 8.2.2013. Mit diesem Datum gilt der Mängelbehebungsauftrag als zugestellt (§ 17 Abs.3 ZustellG) und gemäß §§ 85 f und 2 Abs.3 ZollR-DG iVm Art.3 der Fristenverordnung währte die dreiwöchige Frist vom Samstag, 9.2.2013 bis zum Ablauf des Montag, 4.3.2013. Während dieser Zeit traf keine verbesserte Beschwerdeschrift ein. Schließlich erging mit deutlicher Verspätung seitens der Bf. ein Schriftsatz mit der Überschrift "Berufung (Mängelbehebung)", der in der Kopfzeile "Z. 10.04.2013" aufweist und im Zollamt überhaupt erst am 5.6.2013 einging.

Ein Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist (§ 245 Abs.3 BAO) oder auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 308 BAO) lag in der Zeit nach dem 4.3.2013 dem Zollamt nicht vor.

Da die Mängelbehebung verspätet erfolgte, mussten die Rechtsfolgen des § 85 Abs.2 BAO zur Anwendung gelangen. Diese Bestimmung lautet:

*Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.*

Wenn eine solche behördlich erteilte Frist - drei Wochen sind eine übliche und als angemessen zu wertende Länge - zur Mängelbehebung eines Rechtsmittels ungenützt verstreicht, erlischt die funktionelle Zuständigkeit der Behörde zur Erlassung einer Sachentscheidung (die funktionelle Zuständigkeit ist ein in der Judikatur anerkannter Sonderaspekt der sachlichen Zuständigkeit, z.B. VwGH 18.9.2007, 2007/16/0089; Stoll, S. 580). Die verspätete Einbringung einer verbesserten Rechtsmittelschrift vermag die gesetzliche Fiktion der Zurücknahme des Rechtsmittels nicht mehr zu beseitigen (VwGH 27.9.1990, 89/14/0255, insbes. Rs.1). Mit ungenutztem Verstreichen der Mängelbehebungsfrist trat am 4.3.2013 Rechtskraft des Bescheides vom 9.1.2012 ein - womit auch seine inhaltlichen Regelungen verbindlich wurden - und weiters änderte sich die sachliche Zuständigkeit des Zollamtes: Seine Befugnis zur Erlassung einer Sachentscheidung erlosch mit Ablauf des 4.3.2013 und ab diesem Zeitpunkt bestand seine Zuständigkeit nunmehr darin, einen Gegenstandsloserklärungsbescheid nach § 256 Abs.3 BAO zu erlassen bzw. bei doch noch verspäteter Einbringung oder Ergänzung der Berufung diese als unzulässig zurückzuweisen. In Verkennung dieser verfahrensrechtlichen Situation hat sich das Zollamt dennoch mit der BVE vom 26.6.2013 auf eine Sachentscheidung eingelassen, die spruchgemäß (ersatzlos) aufzuheben war. Damit fällt auch der Regelungsinhalt der BVE fort, der Erstbescheid vom 9.1.2012 wurde mit seinen inhaltlichen Regelungen rechtskräftig und ein weiteres Eingehen auf inhaltliche Fragen erübrigt sich. Die BVE ist wegen § 263 Abs.3 BAO aufzuheben, weil sie wie eine Entscheidung über eine Beschwerde wirkt und nicht neben dem rechtskräftigen Erstbescheid in Rechtsbestand stehen kann.

Das Bundesfinanzgericht hat im Beschwerdeverfahren gemäß §§ 2a und 269 Abs.1 BAO dieselben Obliegenheiten und Befugnisse, die dem Zollamt auferlegt und eingeräumt sind. Daher hatte das BFG spruchgemäß über die Beschwerden der GmbH zu den Quartalen IV/2007, I/2008 und II/2008 so zu entscheiden, dass die unvollkommene und als zurückgenommen geltende Beschwerde vom 18.1.2012 gemäß §§ 85 Abs.2 und § 256 Abs.3 BAO für gegenstandslos zu erklären und die verbesserte Beschwerde vom 5.6.2013 wegen der am 4.3.2013 verwirkten Beschwerdelegitimation als nicht mehr zulässig zurückzuweisen war.

Der Umstand, dass es durch Arbeitsüberlastung im Frühjahr 2013 zu der Versäumnis kam, kann in einem Abgabenfestsetzungsverfahren keine Berücksichtigung finden und könnte

allenfalls Gegenstand eines Verfahrens auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 308 BAO mit der dabei notwendigen Auseinandersetzung zur Verschuldensfrage sein.

Abschließend sei zur Übersicht nochmals tabellarisch zusammengefasst die für die GmbH aufgrund der vorliegenden Entscheidungen nunmehr bestehenden Abgabepflichten an Altlastenbeitrag (AL) und Säumniszuschlag (SZ) in Gegenüberstellung zu den bisherigen Festsetzungen durch das Zollamt:

Abgabe/Zeitraum	<b>BFG neu</b>	statt Zollamt Erstbescheid	statt Zollamt BVE
AL I/2006	<b>0</b>	5232,00	2472,00
AL II/2006	<b>0</b>	5232,00	2472,00
AL III/2006	<b>0</b>	5232,00	2472,00
AL IV/2006	<b>0</b>	5232,00	2472,00
SZ Jahr 2006	<b>0</b>	418,56	197,76
AL I/2007	<b>0</b>	5232,00	2472,00
AL II/2007	<b>0</b>	5232,00	2472,00
AL III/2007	<b>0</b>	5232,00	2472,00
AL IV/2007	<b>5232,00</b>	5232,00	2472,00
SZ Jahr 2007	<b>0</b>	418,56	197,76
AL I/2008	<b>5232,00</b>	5232,00	2448,00
AL II/2008	<b>5232,00</b>	5232,00	2448,00
SZ Jahr 2008	<b>209,28</b>	209,28	97,92

Die Aussetzung der Einhebung der Abgaben nach § 212a BAO ist ein abgesondertes Verfahren, über das hier nichts zu entscheiden ist.

### **Zur Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision:**

Betreffend eine Revision gegen ein Erkenntnis bzw. gegen einen Beschluss eines Verwaltungsgerichts an den Verwaltungsgerichtshof bestimmt Art.133 Abs.4 bzw. Abs.9 B-VG in der ab 1.1.2014 geltenden Fassung, dass eine solche zulässig ist, wenn es um die Lösung einer Rechtsfrage geht, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Insbesondere ist das der Fall, wenn 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 wurde.

Die vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzgerichts bewegt sich zum Großteil im Bereich des formellen Rechts, in dem zwar per 1.1.2014 Neuerungen eintraten, die aber in ihrer Handhabung und im Verfahrenslauf kaum zu anderen Ergebnissen führen wie im Verfahrensrecht vor diesem Novellierungswerk, manchmal sind bloß die Paragraphen-Nummern verändert (z.B. ist gegen eine Beschwerdeentscheidung statt mit § 276 BAO a.F./§ 85c ZollR-DG a.F. nunmehr gemäß § 264 BAO/§ 85e ZollR-DG n.F. vorzugehen). In Hinblick auf die Verfahrensabwicklungen und die formell-rechtlichen Aspekte kann im "neuen Recht" durchaus auch die Orientierung am "alten Recht" und dazu vorhandener Rechtsprechung erfolgen, von der das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist bzw. sie an mehreren Stellen zitiert hat. Auch zur Frage eines allfälligen Parteiwechsels bei Gesamtrechtsnachfolge hat sich das Bundesfinanzgericht - siehe oben zitierte höchstgerichtliche Erkenntnisse - an bisher vorhandener Judikatur orientiert. Aus diesen Gründen wurde eine ordentliche Revision nicht zugelassen.

Wien, am 2. März 2015