



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des F., Y., vom 28. August 2001 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 2. Juli 2001, Zl. 700/04359/2000, betreffend Altlastenbeitrag entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs.2 BAO iVm § 85c Abs.8 ZollR-DG aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 23.5.1997, Zl. 700/11997/97, schrieb das Zollamt (vormals: Hauptzollamt, HZA) Graz an S. (im Folgenden: S.) und den Einzelunternehmer F. (Beschwerdeführer, im Folgenden: F.) als Gesamtschuldner nach § 6 BAO gemäß §§ 7 Abs.1 Z.1 und 6 Abs.1 Z.1 ALSAG und § 201 BAO eine Altlastenbeitragsschuld in Höhe von 94.500,- ATS sowie einen 2%-igen Verspätungszuschlag gemäß § 135 iVm § 20 BAO in Höhe von 1.890,- ATS und gemäß §§ 217 ff BAO einen 2%-igen Säumniszuschlag in Höhe von 1.890,- ATS für die Ablagerung von beitragspflichtigen Abfällen im Ausmaß von 1050 m<sup>3</sup> bzw. 1.575 t im Zeitraum 1996/97 vor.

Der Bescheid wurde jedem der beiden Abgabenschuldner am 3.6.1997 mit Rückschein zugestellt.

Mit Schriftsatz vom 12.6.1997 (Postaufgabe 13.6.1997) brachte F. gegen diesen Bescheid Berufung ein. Er focht den Bescheid bezüglich des Ausmaßes des Altlastenbeitrags und des Verspätungszuschlags an und führte begründend aus, dass die angelieferten mineralischen Baurestmassen zur Herstellung des Unterbaus bzw. der Frostschutzschicht für den Parkplatz des Herrn S. dienten.

Am 20.6.1997 brachte auch S. eine als Einspruch bezeichnete Berufung ein mit der Begründung, dass die zugrundegelegte Menge von 1050 m<sup>3</sup> viel zu hoch sei und auch dem Grunde nach angefochten werde. In einem zusätzlichen, am 24.6.1997 eingebrachten Schriftsatz führte er näher aus, dass er auf dem gegenständlichen Grundstück einen Parkplatz errichten wolle, um dort eine Imbissstube zu betreiben, weshalb er die Firma F. beauftragt habe, die Geländeunebenheiten mit überschüssigen Baurestmassen und Erdreich aufzufüllen. Über die Altlastenbeitragspflicht habe er keine Kenntnis gehabt, seiner Ansicht nach sei dies aber beim Brancheninsider F. sehr wohl der Fall. Die Menge sei überhöht, denn gemäß der Aufstellung der Firma F. wurden nur 860 m<sup>3</sup> Erdmaterial aufgeschüttet und es seien Aufschüttungen, welche für die Errichtung von Parkplätzen erfolgen, generell von dieser Abgabe befreit. Daher sei der Bescheid aufzuheben.

Mit Schreiben vom 10.7.1997 fragte das HZA bei F. an, ob seine als "Berufung" bezeichnete Eingabe vom 12.6.1997 als Beitritt gemäß § 258 BAO zur Berufung des in Anspruch genommenen Gesamtschuldners S. zu werten sei, da ein nicht in Anspruch genommener Gesamtschuldner nicht berufungsbefugt, sondern nur beitriffsbefugt gemäß § 257 BAO sei. F. erklärte innerhalb der gesetzten Frist, "dass meine Berufung nicht als Beitrittserklärung im Sinne des § 258 BAO zu verstehen ist."

Am 30.7.1997 erging ein Bescheid über die Zurückweisung der Berufung des F., da ihm bislang keine Zahlungsaufforderung zugegangen sei, er also bislang nicht als Zahler in Anspruch genommen worden sei und er laut Rechtsprechung des VwGH (z.B. 3.6.1985, 84/15/0007) erst nach Zustellung einer Zahlungsaufforderung zur Einlegung einer Berufung aktivlegitimiert sei.

Gegen diesen Zurückweisungsbescheid wurde kein Rechtsmittel erhoben.

Im weiteren Verlauf des Verfahrens wurde über die Berufung des S. mit Berufungsvorentscheidung vom 11.11.1999 entschieden und der Bescheid vom 23.5.1997 mit der Begründung aufgehoben, dass in seinem Spruch weder der dem Altlastenbeitrag unterliegende Sachverhalt (Gegenstand des Altlastenbeitrags) noch der entsprechende Beitragsschuldner normativ zum Ausdruck gebracht wurde. Die Berufungsvorentscheidung enthält nur den S. als Partei und ist nur an ihn ergangen.

Nach Beantwortung der Vorhaltschreiben an S. und F. vom 23.11.1999 zur Feststellung der gegenständlichen Mengen ergingen an S. und F. am 6.12.1999 bzw. 13.1.2000 neuerlich Bescheide mit der Vorschreibung eines Altlastenbeitrags samt Säumniszuschlag und Verspätungszuschlag gemäß §§ 3 Abs.1 Z.2, 4 Z.4, 6 Abs.5 Z.4 und 7 Abs.1 Z.2 ALSAG in

Höhe von 23.400,- ATS betreffend eine Menge von 100 m<sup>3</sup> bzw. 150 t Abfall an S. und gemäß §§ 3 Abs.1 Z.2, 4 Z.3, 6 Abs.5 Z.1 und 7 Abs.1 Z.2 ALSAG in Höhe von 80.496,- ATS betreffend eine Menge von 860 m<sup>3</sup> bzw. 1.290 t Abfall an F. Von einem Gesamtschuldverhältnis war in diesen Bescheiden nicht die Rede.

F. erhob gegen diesen am 21.1.2000 zugestellten Bescheid fristgerecht Berufung, im Wesentlichen mit der Begründung, dass es sich bei den Schüttungen bzw. der Geländeauffüllung um eine bewilligte Parkplatzerrichtung handelt und die Geländeverfüllung eine beitragsfreie übergeordnete Baumaßnahme darstelle.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2.7.2001 wies das HZA Graz die Berufung ab, im Wesentlichen mit der Begründung, dass bei der Aufschüttung gewisse wasserrechtliche Auflagen nicht erfüllt seien und daher der Befreiungstatbestand der übergeordneten Baumaßnahme gemäß § 3 Abs.1 Z.2 ALSAG nicht anerkannt werden könne.

Gegen die am 31.7.2001 zugestellte Berufungsvorentscheidung brachte F. fristgerecht den Rechtsbehelf der Beschwerde unter Festhaltung an der bisherigen Argumentation ein.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Dem Abgabungsverfahren liegt der Sachverhalt zugrunde, dass auf dem Grundstück des S. mit der EZ. Z., KG K., 1996/97 Erdmaterial und Bauschutt aufgeschüttet worden war, u.a. auch durch den Einzelunternehmer F. Es ging aus einer Aufstellung des F. vom 16.5.1997 hervor, dass er vom 13.-15.1.1997 gemäß der Weisung des S. das vorwiegend aus vorsortiertem mineralischen Bauschutt sowie Aushubmaterial der Eluatklasse Ia bestehende Material im Gesamtausmaß von 860 m<sup>3</sup> auf besagter Liegenschaft zwecks Parkplatzvergrößerung abgalagert habe. Dem Vorgang lag zugrunde ein wasserrechtlicher Bescheid der Bezirkshauptmannschaft L. vom 10.8.1995, mit dem Herrn S. auf diesem Grundstück die Durchführung eines Geländeausgleichs mit Erdaushub und sortiertem Bauschutt unter Erteilung von 12 Auflagen bewilligt wurde. Im Akt scheinen auch auf ein Protokoll der wasserrechtlichen Bauaufsicht vom 14.1.1997 zu den durchgeführten Aufschüttungen und 2 Verhandlungsniederschriften zur wasserrechtlichen Überprüfung vom 6.5.1997 und vom 17.10.1997. Bei den dabei durchgeführten örtlichen Besichtigungen wurde seitens der Bezirkshauptmannschaft festgestellt, dass 2 Auflagenpunkte des Bewilligungsbescheides noch unerfüllt seien und (beim 2. Termin) dass oberflächlich neben unsortiertem Bauschutt auch die Ablagerung von Holzresten, Installationsmaterial und dgl. ersichtlich war. Laut Aussage von S. waren 10 weitere Schüttungen erfolgt, ohne dabei nähere Angaben zu Zeitpunkt und Herkunft machen zu können.

In der Folgezeit ergingen Vorhalteschreiben des HZA Graz an S., sich zu den weiteren 10 Schüttungen im Ausmaß von 100 m<sup>3</sup> bzw. 150 t und zur übergeordneten Baumaßnahme zu äußern sowie an F., sich zu den von seiner Firma aufgeschütteten 860 m<sup>3</sup> bzw. 1.290 t Materialien und zur bautechnischen Funktion der Ablagerungen zu äußern.

Im weiteren Verlauf des Verfahrens wies F. mit Schreiben vom 30.11.1999 und 3.4.2000 neuerlich darauf hin, dass es sich bei den Aufschüttungen mit vorsortiertem mineralischem Bauschutt um ein behördlich genehmigtes Bauvorhaben handelte und eine übergeordnete Baumaßnahme vorlag. Weiters brachte F. ein Gutachten des Zivilingenieurs Dipl.-Ing. X. vom 24.8.2001 bei, in dem dieser zum Ergebnis kam, dass die gegenständliche Geländevertiefung mit Bauschutt- und Aushubmaterial eine bautechnische Funktion im Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme erfüllt. Das Gutachten enthält auch eine Fotodokumentation, in der u.a. auf Bildern vom August 2001 der vollendete Parkplatz zu sehen ist.

Zur abgabenrechtlichen Beurteilung kommen folgende verfahrensrechtliche Bestimmungen zur Anwendung:

§ 6 Abs.1 BAO: Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB).

§ 93 Abs.3 lit.b BAO: Der Bescheid hat ferner zu enthalten eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).

§ 93 Abs.4 BAO: Enthält der Bescheid keine Rechtsmittelbelehrung oder keine Angabe über die Rechtsmittelfrist oder erklärt er zu Unrecht ein Rechtsmittel für unzulässig, so wird die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt.

§ 246 Abs.1 BAO: Zur Einbringung einer Berufung ist jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist.

§ 257 Abs.1 BAO: Einer Berufung, über die noch nicht rechtskräftig entschieden ist, kann beitreten, wer nach den Abgabenvorschriften für die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Abgabe als Gesamtschuldner oder als Haftungspflichtiger (§ 224 Abs.1) in Betracht kommt.

Im vorliegenden Verfahren konnte für das HZA Graz eine funktionelle Zuständigkeit (als Sonderfall der sachlichen Zuständigkeit) zur Erlassung des an F. gerichteten Bescheides vom 13.1.2000 und darauf basierend zur Erlassung der eine Sachentscheidung treffenden Berufungsvorentscheidung vom 2.7.2001 zu diesem Bescheid aus folgenden Gründen nicht bestehen :

Im ersten in dieser Angelegenheit ergehenden Bescheid vom 23.5.1997 wurden sowohl S. als auch F. als Abgabenschuldner bezeichnet. Beide sind als gleichermaßen verpflichtete Partei sowohl im Adressfeld als auch im Spruch dieses Bescheides als Abgabenschuldner für 94.500,- ATS Altlastenbeitrag zuzüglich Säumniszuschlag und Verspätungszuschlag angeführt. Im Spruch ist auch § 6 BAO, demzufolge zwischen diesen beiden Personen ein Gesamtschuldverhältnis besteht, ausdrücklich angeführt. Der Bescheid enthält die gesetzeskonforme Rechtsmittelbelehrung, derzufolge für jeden der beiden Abgabenschuldner mit der Zustellung dieses Bescheides die einmonatige Rechtsmittelfrist zu laufen begann. Innerhalb der mit der Zustellung am 3.6.1997 ausgelösten Rechtsmittelfrist haben beide Abgabenschuldner fristgerecht Berufung eingebracht, nämlich F. mit Schreiben vom 12.6.1997 und S. mit Schreiben vom 19.6.1997 (und 24.6.1997). Beide Berufungen wurden berechtigterweise eingebracht und weisen die in § 250 BAO geforderten Inhalte auf. Nun erging am 10.7.1997 der Vorhalt des HZA Graz an F., zu erklären, ob er seine als "Berufung" titulierte Eingabe als Beitritt im Sinne von §§ 257, 258 BAO zur Berufung des in Anspruch genommenen Gesamtschuldners S. verstanden wissen will. Das HZA begründete diese Anfrage mit der unrichtigen (s.u.) Rechtsansicht, dass gemäß § 246 BAO zwar derjenige berufungsbefugt sei, an den der Bescheid ergangen ist, während ein noch nicht in Anspruch genommener Gesamtschuldner nicht berufungsbefugt, sondern allenfalls gemäß § 257 BAO beitragsberechtigt ist. Das HZA gründete diese Ansicht offenbar auf den Umstand, dass bis dahin nur an S., nicht aber an F. eine Zahlungsaufforderung ergangen war und führte dazu das VwGH-Erkenntnis vom 3.6.1985, Zl. 84/15/0007 an.

Mit Schreiben vom 22.7.1997 erklärte F. wörtlich, dass "...meine Berufung **nicht** als Beitrittserklärung im Sinne des § 258 BAO zu verstehen ist", womit zum Ausdruck gebracht ist, dass er die Berufung vom 12.6.1997 als "eigene" Berufung und nicht als Beitritt zur Berufung des S. verstanden wissen wollte.

Daraufhin erging am 30.7.1997 an F. ein Bescheid mit dem Spruch, dass die Berufung vom 13.6.1997 gemäß § 273 Abs.1 BAO zurückgewiesen wird. Auch hier wurde begründend und mit Verweis auf das o.a. VwGH-Erkenntnis ausgeführt, dass lediglich der in Anspruch genommene Gesamtschuldner zur Einbringung der Berufung im Sinne von § 246 BAO befugt sei, während an F. bisher keine Zahlungsaufforderung (Tagesauszug) zugestellt wurde, er also bislang nicht als Zahler in Anspruch genommen worden war. Weiters bringt der Bescheid unter der Überschrift "Hinweis" die Belehrung, dass F. erst nach Zustellung der Zahlungsaufforderung zur Einlegung einer Berufung aktivlegitimiert wäre und danach die Rechtsmittelbelehrung, dass gegen diesen Bescheid (nämlich den Zurückweisungsbescheid) innerhalb eines Monats das Rechtsmittel der Berufung eingebracht werden kann.

Dieser Zurückweisungsbescheid ist inhaltlich rechtswidrig, weil er die Zurückweisung unzutreffend begründet. Für die Aktivlegitimation zur Berufung gegen den Abgabenbescheid vom 23.5.1997 bzw. für den Beginn der einmonatigen Rechtsmittelfrist ist nämlich sehr wohl schon die mit 3.6.1997 ausgewiesene Zustellung des Bescheides an F. und keineswegs erst Vorgänge wie die Erfassung des Gesamtschuldners in der Abgabenevidenz des HZA oder die Zusendung einer Zahlungsaufforderung ausschlaggebend. Im Übrigen haben Zahlungsaufforderungen, Lastschriftanzeigen, Kontonachrichten oder Rückstandsausweise keinen Bescheidcharakter (Ritz, BAO Kommentar, 3. Aufl., § 92, Rz.17 mit zitierter VwGH-Judikatur). Der Terminus "jemanden als Abgabenschuldner in Anspruch zu nehmen" meint nämlich – in Übereinstimmung mit Judikatur und Literatur - durchaus schon den Vorgang, ihm einen Bescheid zuzustellen und ihn somit in die Position des Abgabenschuldners zu bringen. In diesem Zusammenhang ist genau zu unterscheiden zwischen Personen, die zwar als Gesamtschuldner **in Betracht kommen**, denen aber im Gegensatz zu einem anderen Gesamtschuldner noch kein Bescheid zugestellt wurde und solchen, denen ein Bescheid zugestellt wurde und die damit **in Anspruch genommen** wurden. Den erstgenannten Personen steht ein *Beitrittsrecht* zur Berufung nach § 257 BAO, den letzteren ein *Berufungsrecht* nach § 246 BAO zu (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 3. Aufl., § 257, Rz.4). Dem vom HZA zitierten VwGH-Erkenntnis lag ein anderer Sachverhalt zugrunde, nämlich der umgekehrte Fall, dass in einem Verfahren betreffend Festsetzung einer Rechtsgebühr der Erstbescheid nur an einen Erstbeschwerdeführer des Gerichtshofverfahrens (A.) ergangen war, gegen den aber von einem Zweitbeschwerdeführer (der Firma B.) Berufung eingebracht worden war. Das Finanzamt erließ eine sachlich absprechende Berufungsvorentscheidung an A., wogegen wiederum B. einen Vorlageantrag an die Finanzlandesdirektion stellte, die schließlich rechtsrichtig die Berufung von B. zurückwies, da B. von Anfang an kein befugter Rechtsmittelwerber war und sich das Finanzamt rechtsirrtümlich in der Berufungsvorentscheidung auf eine Sachentscheidung eingelassen hatte. Im anschließenden Gerichtshofverfahren führt der VwGH aus, dass derjenige (Anm.: bzw. alle diejenigen) gemäß § 246 BAO zur Einlegung einer Berufung berechtigt ist (sind), an den (die) der Bescheid ergangen ist, während Personen, die nach den Abgabenvorschriften für die Abgabe als Gesamtschuldner oder als Haftungspflichtiger in Betracht kommen, von den Abgabenbehörden aber nicht herangezogen wurden, nach § 257 BAO nur das Recht des Beitritts zur Berufung, über die noch nicht entschieden ist, zusteht. Vermerkt sei, dass auch das Argument, man wolle beim Vorlageantrag die Partei berichtigen und das nunmehr als ein Rechtsmittelverfahren des A. statt des B. betrachten, nicht anerkannt wurde, was deutlich macht, dass die Verfahrensposition einer Person und die daraus resultierenden verfahrensrechtlichen Möglichkeiten immer klar zu beachten und zu unterscheiden sind.

Somit ist die mit Bescheid vom 30.7.1997 erfolgte Zurückweisung der Berufung des F. rechtswidrig, der UFS hat aber keine prozessuale Möglichkeit der Aufhebung dieses Bescheides. Die Zustellung dieses am 1.8.1997 abgesandten Bescheides ist ohne Rückschein erfolgt, sodass gemäß § 26 Abs.2 Zustellgesetz der 6.8.1997 als Datum der Zustellung gilt.

Unabhängig davon ist dieser Bescheid aber als nicht in Rechtsbestand stehend anzusehen, nämlich weil er eine unklare Rechtsmittelbelehrung enthält. Zwar findet sich unter der Überschrift "Rechtsmittelbelehrung" die richtige Belehrung, dass innerhalb eines Monats das Rechtsmittel der Berufung mit Begründung einzubringen ist. Zugleich findet sich unter "Hinweis" eine Belehrung, die *inhaltlich* ebenfalls als Rechtsmittelbelehrung anzusehen ist, nämlich dass erst nach Zustellung der Zahlungsaufforderung die Aktivlegitimierung zur Einlegung einer Berufung gegeben sei. Für den Beschwerdeführer entstand im Gesamtgefüge dieses Bescheides eine undeutliche Information bezüglich seiner Rechtsmittelmöglichkeiten: während der Festsetzungsbescheid vom 23.5.1997 eine richtige Rechtsmittelbelehrung enthielt und sich F. gemäß dieser richtigen Belehrung mit seiner Berufung vom 12.6.1997 unter Ausnutzung seines Berufungsrechts verhalten hat, wird er im Zurückweisungsbescheid vom 30.7.1997 dahingehend informiert, eine Berufungslegitimation hänge von der Zustellung einer Zahlungsaufforderung ab. Mit dieser unrichtigen Information konnte nun bei F. der Eindruck entstehen, es sei beim damaligen Verfahrensstand überhaupt gleichgültig, eine Berufung – sei es gegen den Festsetzungsbescheid oder den Zurückweisungsbescheid – einzubringen und hat möglicherweise aus diesem Grund die Bekämpfung des Zurückweisungsbescheides unterlassen. Gemäß den Bestimmungen in § 93 Abs.3 lit.b und Abs.4 BAO konnte mit dieser unklaren Rechtsmittelbelehrung des Zurückweisungsbescheides eine Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt werden, sodass die Zurückweisung der Berufung vom 12.6. 1997 nicht rechtswirksam werden konnte.

Gegen S. hat das HZA Graz das Verfahren in formellrechtlicher Hinsicht richtig weitergeführt, indem es über dessen Berufung vom 20.6.1997 mit aufhebender Berufungsvorentscheidung vom 11.11.1999 entschieden hat und nunmehr die formellrechtliche Situation vorlag, am 6.12.1999 einen neuen Festsetzungsbescheid zum Altlastenbeitrag zu erlassen. Hingegen blieb bei F. die Berufung vom 12.6.1997 unerledigt – über sie ist ab 1.1.1998 zwingend mit Berufungsvorentscheidung abzusprechen (§§ 85a bis 85f und 120 Abs.1 Unterabsatz (1c) ZollR-DG) - und es konnte eine sachliche Zuständigkeit der Behörde I. Instanz nicht bestehen, mit Bescheid vom 13.1.2000 in derselben Sache neuerlich eine Abgabefestsetzung vorzunehmen und in der Behandlung der Berufung vom 11.2.2000 gegen diesen Bescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 2.7.2001 eine Sachentscheidung zu fällen, anstatt ihn wegen sachlicher Unzuständigkeit aufzuheben.

Es sei vermerkt, dass die funktionelle Zuständigkeit der Behörde I. Instanz zur neuerlichen Abgabefestsetzung am 13.1.2000/2.7.2001 auch dann nicht bestehen konnte, wenn der Zurückweisungsbescheid vom 30.7.1997 in Rechtsbestand stünde, da damit gegenüber F. der Bescheid vom 23.5.1997 rechtskräftig geworden und die neuerliche Abgabefestsetzung am 13.1.2000 entgegen dem verfahrensrechtlichen Grundsatz "ne bis in idem" (= "keine zweimalige Entscheidung in derselben Sache") erfolgt wäre. Wenn die Abgabenbehörde I. Instanz vermeint, dass der Bescheid vom 23.5.1997 Unrichtigkeiten enthält (z.B. abweichende Mengenangaben 1050 m<sup>3</sup> gegen 860 m<sup>3</sup>), hätte sie in diesem Fall von den prozessualen Möglichkeiten Gebrauch machen müssen, in die formelle Rechtskraft des ersten Bescheides nochmals einzugreifen und diesen aus dem Rechtsbestand zu eliminieren, um danach einen neuen Bescheid erlassen zu können.

Der UFS gelangt daher zum Resümee, dass

- für F. mit Bescheid vom 23.5.1997 eine Abgabenschuld zuzüglich Nebenansprüchen in Höhe von 94.500,- ATS festgesetzt wurde;
- gegen diese Abgabefestsetzung mit Schriftsatz vom 12.6.1997 (Postaufgabe 13.6.) fristgerecht berufen wurde;
- der Bescheid vom 30.7.1997 mit Zurückweisung der Berufung infolge unklarer Rechtsmittelbelehrung nicht rechtswirksam ist;
- demzufolge die Berufung vom 12.6.1997 bis heute unerledigt ist;
- das HZA Graz funktionell unzuständig war, im Bescheid vom 13.1.2000 in derselben Sache neuerlich eine Abgabefestsetzung vorzunehmen.

Da die Berufungsvorentscheidung vom 2.7.2001 dies verkannte, war sie spruchgemäß aufzuheben, ohne auf inhaltliche Fragen der Abgabensache einzugehen.

Wien, am 7. November 2006