



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Dr. Martin Eisenberger, Rechtsanwalt, 8010 Graz, Hilmgasse 10, vom 17. April 2012 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 26. März 2012, Zl. 700000/00898/2012, betreffend Altlastenbeitrag entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Bescheid des Zollamtes Graz vom 14. Dezember 2011, Zl. 700000/11704/2011, wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Bf. betreibt als Einzelunternehmer eine Firma, deren Geschäftsfeld den Erdbau, Transporte und den Baumaschinenverleih umfasst. Mit Pachtvertrag vom 25. März 2004 pachtete der Bf. die Grundstücke Nr. 111 und 222, je KG X., bzw. eine Teilfläche davon im Ausmaß von 7.000 m² zum Zwecke der Errichtung eines Zwischenlagers für Erde, Aushubmaterial, Schotter und Abbruchmaterial.

In der Niederschrift des Zollamtes Graz vom 18. Jänner 2008 erklärte der Bf. unter Zugrundelegung seiner Aufzeichnungen, im Jahre 2005 geschätzte Mengen von 1.220 Tonnen Beton und Ziegel eines Gebäudeabbruches in A. und 470 Tonnen Beton und Ziegel eines Gebäudeabbruches in B. auf die gepachteten Liegenschaften angeliefert zu haben. Im Jahre 2006 erfolgten Anlieferungen von 305 Tonnen Beton und Ziegel von Gebäudeabbrüchen in C., von 310 Tonnen Beton und Ziegel von Gebäudeabbrüchen in D., von 790 Tonnen Beton und

Ziegel von einem Gebäudeabbruch in E. und von 2.180 Tonnen Beton vom Abbruch eines Turnsaales.

Am 27. November 2006 erging von der Bezirkshauptmannschaft F. ein Straferkenntnis gegen den Bf., da er Abfälle abgelagert hat, obwohl Abfälle gemäß § 79 Abs.2 Z.3 Abfallwirtschaftsgesetz (AWG) iVm § 15 Abs.3 Z.1 AWG außerhalb von hierfür genehmigten Anlagen oder für die Sammlung oder Behandlung vorgesehenen geeigneten Orten nicht gesammelt, gelagert oder behandelt werden dürfen. Von Oktober 2006 bis Jänner 2007 begann der Bf. die gepachtete Liegenschaft zu räumen. Am 4. Februar 2007 ersuchte der Bf. die Bezirkshauptmannschaft F. um Erteilung einer Genehmigung für ein Zwischenlager für Bauschutt auf den gepachteten Grundflächen.

Mit Bescheid des Zollamtes Graz vom 13. März 2008, Zl. 700000/8809/8/2005, wurde dem Bf. gemäß den §§ 3 Abs.1 Z.1 (Jahr 2005 und 2006), 4 Z.4 (Jahr 2005), 4 Z.3 (Jahr 2006), 6 Abs.1 Z.1a (Jahr 2005), 6 Abs.1 Z.1a (Jahr 2005), 6 Abs.1 Z.1b (Jahr 2006), 7 Abs.1 Z.1 (Jahr 2005) und 7 Abs.1 (Jahr 2006) Altlastensanierungsgesetz (ALSaG) iVm § 201 BAO ein Altlastenbeitrag in Höhe von € 40.848,00, gemäß § 217 ff. BAO ein Säumniszuschlag in Höhe von € 816,96 und gemäß § 135 BAO ein Verspätungszuschlag in der Höhe von € 816,96 zur Entrichtung vorgeschrieben. Der festgesetzte Betrag errechnet sich für den Ablagerungszeitraum 2005 für 1.690 Tonnen Baurestmassen mit € 12.168,00 an Altlastenbeitrag und je € 243,36 an Verspätungs- und Säumniszuschlag sowie für das Jahr 2006 für 3.585 Tonnen Baurestmassen mit € 28.680,00 an Altlastenbeitrag und je € 573,60 an Verspätungs- und Säumniszuschlag. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Lagerungen in unzulässiger Weise entgegen den Bestimmungen des AWG erfolgten und daher vom Tatbestand des Ablagerns gemäß § 3 Abs.1 Z.1 ALSaG auszugehen sei. Ob jedoch auch im Jahre 2004 Baurestmassen abgelagert wurden bzw, welche Mengen, sei nicht mehr nachvollziehbar.

Gegen diesen Bescheid hat der Bf. mit Eingabe vom 21. April 2008 binnen offener Frist den Rechtsbehelf der Berufung erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass das Abbruchmaterial zur stofflichen Verwertung „zwischengelagert“ worden sei und somit keine Ablagerung vorliege. Wo die Abfälle zwischengelagert werden, sei nach dem ALSaG nicht von Relevanz.

Am selben Tag stellte der Bf. bei der Bezirkshauptmannschaft F. einen Antrag auf Erlassung eines Feststellungsbescheides gemäß § 10 Abs.1 ALSaG, dass die unbefristete Zwischenlagerung der Baurestmassen zur stofflichen Verwertung bis 31. Dezember 2005 sowie die mit drei Jahren befristete Zwischenlagerung der Baurestmassen ab 1. Jänner 2006 nicht der Altlastensanierungsbeitragspflicht unterliegen.

Mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft F. vom 4. November 2009, GZ. 3333, wurde festgestellt, dass die in der Zeit ab 22. März 2004 bis zum 31. Dezember 2005 und die in dem Jahr ab 1. Jänner 2006 zwischengelagerten Baurestmassen auf den Grundstücken Nr. 111 und 222, beide KG X., dem Altlastenbeitrag unterliegen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass von einem Lagern gemäß § 3 Abs.1 Z.3 ALSaG (bis 31.12.2005) bzw. gemäß § 3 Abs.1 Z.1 lit.b ALSaG (ab 1.1.2006) auszugehen sei. Der Bf. sei aber seinen Aufzeichnungsverpflichtungen gemäß § 2 Abs.1 Abfallnachweisverordnung sowie §§ 17 iVm 88 Abs.3 Abfallwirtschaftsgesetz (AWG) nicht nachgekommen, weshalb nicht festgestellt werden könne, zu welchem Zeitpunkt die zwischengelagerten Baurestmassen veräußert bzw. welche Abfälle dauerhaft gelagert wurden. Bei mangelhaft durchgeführten Aufzeichnungspflichten komme eine Ausnahme von der Beitragspflicht nicht in Betracht. Aufgrund der Verwendung des Materials zu Weg- und Untergrundbefestigungen liege auch keine stoffliche Verwertung vor. Gegen diesen Bescheid hat der Bf. das Rechtsmittel der Berufung erhoben.

Mit Bescheid des Landeshauptmannes für die Steiermark vom 27. September 2010, GZ. 4444, wurde der Bescheid der Bezirkshauptmannschaft dahingehend abgeändert, dass bei den auf den Grundstücken Nr. 111 und 222, je KG X., in den Jahren 2004 und 2005 bzw. im Jahr 2006 durchgeführten Lagerungen von Baurestmassen eine beitragspflichtige Tätigkeit vorliegt. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass für die antragsgegenständlichen Zeiträume 2004 bis 2006 keine Bewilligung für den Zwischenlagerplatz vorgelegen sei. Zudem sei zwar eine Behandlung aber keine getrennte, gesetzeskonforme und geordnete Lagerung der Baurestmassen erfolgt, ein Nachweis einer zulässigen Verwertung konnte nicht erbracht werden, weshalb auch nicht von einer stofflichen Verwertung auszugehen sei. Aufgrund der nicht gesetzeskonformen Aufzeichnungen könne nicht ausgeschlossen werden, dass die beitragsfreie Zwischenlagerzeit überschritten wurde. Gegen diesen Bescheid wurde vom Bf. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 29. November 2010, Zl. 700000/07043/16/2008, wurde der Berufung stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es sich bei der verfahrensgegenständlichen Lagerung von Baurestmassen gemäß der Entscheidung des Landeshauptmannes für die Steiermark vom 27. September 2010, GZ. 4444, um eine altlastenbeitragspflichtige Tätigkeit handle, der angefochtene Bescheid entspreche aber nicht den Anforderungen eines Sammelbescheides. Eine zusammengefasste Festsetzung mehrerer Kalenderjahre sei gemäß § 201 Abs.4 BAO unzulässig.

Mit ausdrücklich als Sammelbescheid bezeichneten Bescheid des Zollamtes Graz vom 11. Jänner 2011, Zl. 700000/17116/2010, wurden dem Bf. unter Spruchpunkt I. gemäß § 3 Abs.1 Z.1, § 4 Z.4, § 6 Abs.1 Z.1a und § 7 Abs.1 Z.1 ALSaG iVm § 201 BAO für das langfristige Ablagern von 1.684 Tonnen Baurestmassen ein Altlastenbeitrag für das 1. bis 4. Quartal 2005 in Höhe von € 12.124,80, gemäß § 217 ff BAO ein Säumniszuschlag in Höhe von € 242,48 und gemäß § 135 BAO ein Verspätungszuschlag in Höhe von € 242,48 zur Entrichtung vorgeschrieben. Unter Spruchpunkt II. wurden dem Bf. gemäß § 3 Abs.1 Z.1, § 4 Z.3, § 6 Abs. Z.1b und § 7 Abs.1 ALSaG iVm § 201 BAO für das Ablagern von 3.585 Tonnen Baurestmassen ein Altlastenbeitrag in Höhe von € 28.680,00 für das 1. bis 3. Quartal 2006, gemäß § 217 ff BAO ein Säumniszuschlag in Höhe von € 573,60 und gemäß § 135 BAO ein Verspätungszuschlag in Höhe von € 573,60 zur Entrichtung vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid hat der Bf. mit Eingabe vom 11. Februar 2011 binnen offener Frist den Rechtsbehelf der Berufung erhoben. Begründend führte er im Wesentlichen aus, dass der nunmehr erlassene Bescheid denselben Sachverhalt betreffe, wie der aufgehobene ursprüngliche Bescheid. Die Behörde habe daher gegen den Grundsatz „ne bis in idem“ verstoßen und somit den Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 3. August 2011, Zl. 700000/01454/2011, wurde der Berufung teilweise stattgegeben und der Spruchpunkt I. dahingehend abgeändert, dass die Altlastenbeitragsschuld für das 2. bis 4. Quartal 2005 gemäß den §§ 3 Abs.1 Z.3, 4 Z.1, 6 Abs.1 Z.1 lit.a und 7 Abs.1 Z.3 ALSaG iVm § 201 BAO in Höhe von € 8.164,80 (1.134 Tonnen) und gemäß § 217 und § 135 BAO ein Säumnis- bzw. Verspätungszuschlag in Höhe von jeweils € 163,30 entstanden ist. Spruchpunkt II. wurde dahingehend abgeändert, dass die Altlastenbeitragsschuld für das 1. bis 3. Quartal 2006 gemäß den §§ 3 Abs.1 Z.3, 4 Z.1, 6 Abs.1 Z.1 lit.a und 7 Abs.1 Z.3 bzw. den §§ 3 Abs.1 Z.1 lit.b, 4 Z.1, 6 Abs.1 Z.1 lit.b und 7 Abs.1 Z.3 ALSaG iVm § 201 BAO in Höhe von € 23.328,00 (2.916 Tonnen) und gemäß § 217 und § 135 BAO ein Säumnis- bzw. Verspätungszuschlag in Höhe von jeweils € 466,56 entstanden ist. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass Sache des ursprünglichen Abgabenbescheides die zusammengefasste Festsetzung des Altlastenbeitrages für das 1. Quartal 2005 bis 3. Quartal 2006 gewesen sei, die den Anforderungen des § 201 Abs.4 BAO nicht entsprochen habe. Sache des nunmehrigen Bescheides sei die Festsetzung des Altlastenbeitrages für das 1. Quartal 2005 bis zum 4. Quartal 2005 im Spruchpunkt I. bzw. die Festsetzung des Altlastenbeitrages für das 1. Quartal 2006 bis 3. Quartal 2006 im Spruchpunkt II.. Die Abgabenbehörde sei aber unzutreffend vom Tatbestand des „langfristigen Ablagerens“ bzw. „Ablagerens“ im Sinne des § 3 Abs.1 Z.1 ALSaG (bis 31.12.2005) bzw. § 3 Abs.1 Z.1 (ab 1.1.2006) ausgegangen, da laut dem durchgeführten Feststellungsverfahren gemäß § 10

ALSaG in verbindlicher Weise festgestellt worden sei, dass die in den Jahren 2004, 2005 und 2006 zwischengelagerten Baurestmassen (ca. 5.500) Tonnen unter den Tatbestand des § 3 Abs.1 Z.2 ALSaG (Rechtslage bis 31.12.2005) bzw. § 3 Abs.1 Z.1 lit.b ALSaG (ab 1.1.2006) zu subsummieren sei. Die festgestellte Menge von 5.500 Tonnen ergebe bei einem Verbringungszeitraum vom März 2004 bis Dezember 2006 eine durchschnittliche Anlieferungsmenge von 162 Tonnen pro Monat. Da von einem Lagern der Abfälle auszugehen sei, entsteht die Beitragsschuld für die von März bis September 2004 angelieferten Abfälle (1.134 Tonnen) im zweiten bis vierten Quartal 2005 (Spruchpunkt I.) und die Beitragsschuld für die von Oktober 2004 bis Juni 2005 angelieferten Baurestmassen (1.458 Tonnen) ebenso wie die von Jänner 2006 bis September 2006 angelieferten Baurestmassen (1.458 Tonnen) im ersten bis dritten Quartal 2006.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung hat der Bf. binnen offener Frist den Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben. Begründend führte er im Wesentlichen aus, dass „res iudicata“ bestehe. Auch die Änderung des Beitragstatbestandes von „langfristiges Ablagern“ in „Lagern“ begründe keine neue Sache, da es für die Vorschreibung des Altlastenbeitrages nicht von Relevanz sei, ob eine Tätigkeit gemäß § 3 Abs.1 Z.1 oder Z.3 durchgeführt wurde. Sollte es sich dennoch um eine neue Sache handeln, wäre von der Berufungsbehörde unzulässigerweise erstmalig eine neue Abgabe festgesetzt worden. Auch der UFS habe bereits klargestellt, dass die bloße Angabe eines anderen Monats als Steuerentstehungszeitpunkt nicht bedeute, dass die neue Entscheidung über einen anderen Gegenstand ergeht (RV/0432-S/09, RV/0276-K/09). Selbst wenn unter Außerachtlassung des Grundsatzes „ne bis in idem“ tatsächlich neuerlich ein Altlastenbeitrag festgesetzt werden könnte, wäre für den angeblichen Abgabentatbestand in den Jahren 2004 und 2005 Verjährung eingetreten.

Mit Berufungsentscheidung des UFS vom 2. Mai 2013, GZ. ZRV/0214-Z3K/11, wurde der Beschwerde stattgegeben und der Bescheid des Zollamtes Graz vom 11. Jänner 2011, Zl. 700000/17116/2010, mit der Begründung aufgehoben, dass bereits im Spruch des Bescheides des Zollamtes Graz vom 13. März 2008, Zl. 700000/8809/8/2005, die Tatbestände, die Bemessungsgrundlagen, die Art und Höhe der Abgaben und der jeweiligen Nebengebühren getrennt nach den Jahren 2005 und 2006 angeführt wurden und somit bereits dieser Bescheid eine kombinierte Festsetzung (Sammelbescheid) darstellt. Es hätte daher wegen „entschiedener Sache“ keine neuerliche Entscheidung ergehen dürfen.

Bereits mit Erkenntnis des VwGH vom 24. Jänner 2013, Zl. 2010/07/0218, wurde die Beschwerde im Feststellungsverfahren nach § 10 ALSaG als unbegründet abgewiesen. In seiner Begründung hat der VwGH im Wesentlichen ausgeführt, dass auch ein Lagern (oder Zwischenlagern) in einer kürzeren als in § 2 Abs.7 bzw. § 3 Abs.1 Z.1 lit.b ALSaG genannten

Zeitdauer der Altlastenbeitragspflicht unterliegt, wenn nicht alle hierfür erforderlichen behördlichen Bewilligungen (Anzeigen oder Nichtuntersagungen) vorliegen. Für die genannten Grundstücke sei eine Bewilligung für das gegenständliche Lagern oder Zwischenlagern erst mit Bescheid vom 10. September 2008 erteilt worden, sodass für das gegenständliche Lagern oder Zwischenlagern nicht alle erforderlichen Bewilligungen vorgelegen sind.

Mit einem weiteren Sammelbescheid vom 14. Dezember 2011, Zl. 700000/11704/2011, wurde dem Bf. im Spruchpunkt I. gemäß den §§ 3 Abs.1 Z.3, 4 Z.1, 6 Abs.1 Z.1 lit.a und 7 Abs.1 Z.3 ALSaG bzw. den §§ 3 Abs.1 Z.1 lit.b, 4 Z.1, 6 Abs.1 Z.1 lit.b und 7 Abs.1 iVm § 201 BAO für das Ablagern von 972 Tonnen Baurestmassen ein Altlastenbeitrag für das 4. Quartal 2006 in Höhe von € 7.776,00 sowie ein Säumnis und Verspätungszuschlag in Höhe von jeweils € 155,52 zur Entrichtung vorgeschrieben. Unter Spruchpunkt II. wurden den Bf. gemäß den §§ 3 Abs.1 Z.3, 4 Z.1, 6 Abs.1 Z.1 lit.a und 7 Abs.1 Z.3 ALSaG bzw. den §§ 3 Abs.1 Z.1 lit.b, 4 Z.1, 6 Abs.1 Z.1 lit.b und 7 Abs.1 iVm § 201 BAO für das Ablagern von 486 Tonnen Baurestmassen ein Altlastenbeitrag für das 1. Quartal 2007 in Höhe von € 3.888,00 sowie ein Säumnis- und Verspätungszuschlag in Höhe von € 77,76 zur Entrichtung vorgeschrieben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass eine Bindungswirkung an den Feststellungsbescheid des Landeshauptmannes der Steiermark vom 27. September 2010, GZ. 4444, bestehe. Demnach seien 5500 Tonnen Baurestmassen in den Jahren 2004 bis 2006 in rechtswidriger Weise gelagert worden. Nach der Aktenlage hätten die Lagerungen im März 2004 begonnen und mit Dezember 2006 geendet. Daraus ergebe sich gemäß § 184 BAO die Menge von 162 Tonnen pro Monat bzw. 486 Tonnen pro Quartal. Für die ab dem 3. Quartal 2005 gelagerten Baurestmassen sei die Beitragsschuld somit im 4. Quartal 2006, für die ab dem 4. Quartal 2005 gelagerten Baurestmassen im 1. Quartal 2007 entstanden. Zudem sei für die ab dem vierten Quartal 2006 gelagerten Baurestmassen in Folge der geänderten Rechtslage die Beitragsschuld ebenfalls im 4. Quartal 2006 entstanden.

Gegen diesen Bescheid hat der Bf. mit Eingabe vom 23. Jänner 2012 binnen offener Frist den Rechtsbehelf der Berufung erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der erlassene Bescheid denselben Sachverhalt betreffe, wie der aufgehobene ursprüngliche Bescheid des Zollamtes Graz vom 13. März 2008, Zl. 700000/8809/8/2005. Die Behörde habe daher gegen den Grundsatz „ne bis in idem“ verstoßen und somit den Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet. Im Übrigen hätten die Lagerungen nach dem 1. Jänner 2006 weniger als ein Jahr gedauert. Wenn nicht einmal die gemäß § 3 Abs.1 Z.1 lit.b ALSaG vorgesehene Frist von einem Jahr zur Lagerung von Abfällen zur Beseitigung überschritten wurde, könne ein Altlastenbeitrag nicht entstanden sein.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 26. März 2012, Zl. 700000/00898/2012, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass für das 4. Quartal 2006 und das 1. Quartal 2007 bislang kein Altlastenbeitrag festgesetzt und somit der Grundsatz „ne bis in idem“ nicht verletzt worden sei. Zudem wurde im Feststellungsverfahren verneint, dass eine Lagerung zur stofflichen Verwertung stattfinde und hätten der Anfangs- und Endzeitpunkt der Lagerungen mangels Auszeichnungen nicht ermittelt werden können.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung hat der Bf. binnen offener Frist den Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben. Begründend führte er im Wesentlichen aus, dass der bekämpfte Bescheid inhaltlich ident mit jenem vom 13. März 2008, Zl. 700000/8809/8/2005, sei. Nach der ständigen Judikatur des VwGH habe der Grundsatz „ne bis in idem“ auf im Abgabenverfahren Gültigkeit. Selbst wenn durch die Änderung des Tatbestandes von „Ablagern“ auf das „konsenslose Zwischenlagern“ der Grundsatz „ne bis in idem“ nicht mehr gelten sollte, habe die Lagerung nach dem 1. Jänner 2006 weniger als ein Jahr gedauert. Wenn diese Frist schon zur Lagerung zum Zwecke der Beseitigung gelte, dann umso mehr zum Zwecke der Vorbereitung der Behandlung in Form einer stofflichen Verwertung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Landeshauptmann für die Steiermark hat im Feststellungsbescheid gemäß § 10 ALSaG vom 27. September 2010, GZ. 4444, ausgesprochen, dass bei den in den Jahren 2004, 2005 bzw. 2006 durchgeführten Lagerungen eine beitragspflichtige Tätigkeit vorliegt. Gemäß § 116 Abs.1 BAO ist die Abgabenbehörde an die Vorfragenentscheidung der zuständigen Behörde gebunden. Die Bindungswirkung erstreckt sich nur auf den Inhalt des Spruches und nicht auf die Entscheidungsgründe (zB VwGH 19.10.1988, 86/01/0062; Ritz BAO-Kommentar Rz. 5 zu § 116). Die Subsumption der beitragspflichtigen Tätigkeit unter einen abgabenrechtlichen Tatbestand liegt jedenfalls in der Zuständigkeit der Abgabenbehörde.

Das Zollamt Graz legt der angefochtenen Berufungsvorentscheidung bzw. der Berufungsvorentscheidung vom 3. August 2011 in Anlehnung an das Feststellungsverfahren eine Verbringung von 5.500 Tonnen Baurestmassen auf die gegenständliche Lagerfläche bereits ab März 2004 zu Grunde und ändert den Tatbestand für die Jahre 2004 und 2005 von Ablagern im Sinne des § 3 Abs.1 Z.1 ALSaG auf Lagern im Sinne des § 3 Abs.1 Z.3 ALSaG mit der Folge, dass die Beitragsschuld verzögert um ein Jahr (beitragsfreie Zwischenlagerung gemäß § 2 Abs.7 ALSaG) und ein Quartal (Änderung der Beitragsschuldentstehung gemäß § 7 ALSaG) entstehen würde. Hingegen geht das Zollamt für das Jahr 2006 zwar auch vom Tatbestand des Lagerns im Sinne des § 3 Abs.1 lit.b ALSaG, welches als Ablagern gilt, aus,

lässt zugleich aber die Beitragsschuld gemäß § 7 ALSaG unmittelbar mit Ende des jeweiligen Quartals entstehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 24. Jänner 2013, Zl. 2010/07/0218, festgestellt, dass ein Lagern (oder Zwischenlagern) in einer kürzeren als in § 2 Abs.7 (2004 und 2005) bzw. § 3 Abs.1 Z.1 lit.b ALSaG (2006) genannten Zeitdauer der Altlastenbeitragspflicht unterliegt, wenn nicht alle hierfür erforderlichen behördlichen Bewilligungen (Anzeigen oder Nichtuntersagungen) vorliegen. Unter welchen abgabenrechtlichen Tatbestand ein rechtswidriges Lagern zu subsummieren ist, wird nicht festgestellt. Fest steht jedoch, dass die Beitragsschuld nicht erst nach der in den obgenannten Bestimmungen genannten Zeitdauer von einem Jahr bzw. drei Jahren, sondern unmittelbar nach Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem mit der rechtswidrigen (Zwischen-)lagerung begonnen wurde, entsteht. Der Unabhängige Finanzsenat hat in seinen Berufungsentscheidungen vom 6. Mai 2011, GZ. ZRV/0233-Z3K/08, bzw. 16. Jänner 2012, GZ. ZRV/0027-Z3K/09, ausgesprochen, dass eine rechtswidrige Lagerung den abgabenrechtlichen Tatbestand des Ablagerns erfüllt, zumal gemäß § 7 ALSaG idF bis 31.12.2005 für eine rechtswidrige beitragsfreie Zwischenlagerung die Beitragsschuld nach dem Tatbestand des Lagerns überhaupt nicht entstehen würde. Ab 1.1.2006 umfasst der Begriff des Ablagerns ohnehin auch jenen der Lagerung bzw. rechtswidrigen Zwischenlagerung.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates entsteht die Beitragsschuld für rechtswidrig gelagerte Abfälle gemäß § 3 Abs.1 Z.1 bzw. § 3 Abs.1 Z.1 ALSAG somit nach Ablauf des Kalendervierteljahres in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde. Für die im 3. Quartal 2005 und 4. Quartal 2005 begonnene rechtswidrige Lagerung ist die Beitragsschuld somit bereits mit Ablauf des jeweiligen Quartals im Jahre 2005 und nicht im 4. Quartal 2006 bzw. 1. Quartal 2007 entstanden.

Gemäß § 201 Abs.4 BAO kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres innerhalb derselben Abgabenart in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Abgabenbescheide können aber auch im Wege von Sammelbescheiden erlassen werden (vgl. dazu Ritz BAO-Kommentar Rz. 8 zu § 198 BAO, VwGH 9.8.2001, 2001/16/0243). Dabei sind die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen, da jede der kombiniert vorgenommenen Festsetzungen für sich anfechtbar ist (VwGH 17.2.2000, 99/16/0027). Im Spruch des Bescheides des Zollamtes Graz vom 13. März 2008, Zl. 700000/8809/8/2005, sind die Tatbestände, die Bemessungsgrundlagen, die Art und Höhe der Abgaben und der jeweiligen Nebengebühren getrennt nach den Jahren 2005 und 2006 angeführt. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates stellt bereits dieser Bescheid eine kombinierte Festsetzung

(Sammelbescheid) von isoliert rechtskraftfähigen Festsetzungsbescheiden für die Abgabe Altlastenbeitrag der Jahre 2005 und 2006 dar. Er unterscheidet sich vom später erlassenen Bescheid des Zollamtes Graz vom 11. Jänner 2011, Zl. 7090000/17116/2010, formell im Wesentlichen nur dadurch, dass jener ausdrücklich als „Sammelbescheid“ bezeichnet ist und eine Unterscheidung der beiden Jahre in Spruchpunkt I. und Spruchpunkt II. vornimmt. Diese Bezeichnungen stellen aber kein zwingendes Erfordernis für das Vorliegen eines Sammelbescheides dar.

Der Abgabenbescheid vom 13. März 2008 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2010, Zl. 700000/07043/16/2008, aufgehoben. Eine Aufhebung (als meritorische Berufungserledigung) darf nur erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt (Ritz, BAO-Kommentar Rz. 33 zu § 289 mit der dort angeführten Rechtsprechung). Diese Berufungsvorentscheidung ist in Rechtskraft erwachsen. Ausdruck der materiellen Rechtskraft ist, dass in den Bestand von rechtskräftigen Bescheiden nur eingegriffen insoweit werden kann, als entsprechende auf die Durchbrechung der Rechtskraft gerichtete gesetzliche Tatbestände vorgesehen sind (Stoll, BAO-Kommentar 943 ff.). In dieser Sache hätte somit wegen entschiedener Sache keine neuerliche Entscheidung ergehen dürfen. Der Begriff „res iudicata“ ist wie jener der „Rechtskraft von Bescheiden“ ein Ausfluss des Grundsatzes „ne bis in idem“, einer der grundlegenden Säulen der österreichischen Verfahrensordnungen und somit auch im Abgabenverfahrensrecht zwingend anwendbar (siehe Bichler, ÖStZ 1995, 233; UFS 15.4.2009, RV/0686-K/08; UFS 25.3.2011, RV/0276-K/09, UFS 8.3.2010, RV/0432-S/09). Er besagt, dass in ein und derselben Sache nicht zweimal entschieden werden darf.

Somit ist eine neuerliche Erhebung der Beitragsschuld für das 3. Quartal 2005 und das 4. Quartal 2005 unzulässig.

Betreffend der den angefochtenen Bescheid zu Grunde liegenden Anlieferungen von Bauschutt im 4. Quartal 2006 ist zu bemerken, dass in der Verhandlungsschrift der Bezirkshauptmannschaft F. vom 5. Mai 2009 der Zeitraum für die gegenständliche Lagerung zwischen dem 22. März 2004 und dem 31. Dezember 2006 festgesetzt wurde. In der Niederschrift des Zollamtes Graz vom 18. Jänner 2008 erklärte der Bf., dass er im Oktober, November und Dezember 2006 bis Jänner 2007 begonnen habe, sein Bauschuttzwischenlager zu räumen. Grund hierfür war offensichtlich das Strafverfahren der Bezirkshauptmannschaft F. wegen der Lagerung von Abfällen außerhalb von hierfür genehmigten Anlagen oder für die Sammlung oder Behandlung vorgesehenen geeigneten Orten. Es ist daher nicht davon auszugehen, dass im 4. Quartal 2006 neues Material zum Zwecke der rechtswidrigen

Lagerung auf die Grundstücke Nr. 111 und 222, je KG X., angeliefert wurde, vielmehr wurde in diesem Zeitraum der bereits dort lagernde Bauschutt abtransportiert.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. Mai 2013