

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Dr. Walter Vasoll, gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Zollamtes Klagenfurt vom 14. Juli 1999, GZ. 400/08705/98, betreffend Altlastenbeitrag, entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der im Erstbescheid vom 28.9. 1998 festgesetzte und in die Berufungsvorentscheidung übernommene Altlastenbeitrag für das Verfüllen von Geländeunebenheiten in der Zeit von 1993 – 1998 wird gemäß §§ 3 Abs.1 Z.2, 4 Z.3 und 6 Abs.5 Z.1 Altlastensanierungsgesetz (ALSAG) idF BGBI. I Nr. 96/1997 nach Streichung des Betrages 92.800,- ATS für 1993 – 1994 und der Zuschlagsbeträge gemäß § 6 Abs.2 ALSAG von 37.200,- ATS und 1.980,- ATS mit

8.123,37 € (entspricht 111.780,- ATS statt bisher 243.760,- ATS)

neu festgesetzt.

Gemäß § 217 BAO wird der Säumniszuschlag mit

162,47 € (entspricht 2.235,63 ATS statt bisher 4.875,- ATS)

neu festgesetzt.

Gemäß §§ 20 und 135 BAO wird der Verspätungszuschlag mit

406,17 € (entspricht 5.589,02 ATS statt bisher 12.188,- ATS)

neu festgesetzt.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 28.9. 1998, Zi. 400/05661/1/98 schrieb das Zollamt Klagenfurt (vormals: Hauptzollamt, HZA) dem Bf. gem. § 201 BAO und § 6 ALSAG für das langfristige Ablagern und Verfüllen von Geländeunebenheiten mit Abfällen (Baurestmassen) einen Altlastenbeitrag in Höhe von 243.760,- ATS (=17.714,73 €) samt Verspätungszuschlag gem. §§ 135 und 20 BAO in Höhe von 12.188,- ATS (= 885,74 €) und einem Säumniszuschlag gem. §§ 217 ff. BAO in Höhe von 4.875,- ATS (= 354,28 €) vor.

Dagegen bracht der Bf. am 23.10. 1998 fristgerecht den Rechtsbehelf der Berufung ein, in der er geltend machtet, dass es sich bei der gegenständlichen Verfüllung um eine übergeordnete Baumaßnahme handle. Es solle nämlich auf diesen Materialien eine landwirtschaftliche Kompostierung und ein Forstweg errichtet werden, außerdem seien Baurestmassen auch nur zwischengelagert, um später zum Forstwegbau genutzt zu werden. Die übergeordneten Baumaßnahmen seien von ihm vor ca. 6 Jahren in Erwägung gezogen worden und würden spätestens 1999/2000 in Angriff genommen werden. Es habe ihn auch niemand von der Bezirkshauptmannschaft (BH) S. oder der Gemeindebehörde W. auf die Altlastenbeitragspflicht bei derartigen Verfüllungen aufmerksam gemacht. Die von der BH bewilligte Verfüllung ende am 31.12. 1998 und er wolle um keine Verlängerung ansuchen. Weiters macht der Bf. geltend, dass ihm der Betrag zu hoch erscheine und seine finanzielle Kraft übersteige.

Mit Schreiben des HZA vom 21.4. 1999 erging an den Bf. die Aufforderung, geeignete Nachweise zu erbringen, dass nach Bau- bzw. Gewerbeordnung gebotene Anzeige- und Genehmigungspflichten erfüllt wurden.

Im Antwortschreiben des Bf. vom 5.5. 1999 blieb dieser bei seiner bisherigen Argumentation, dass als Dämme, Unterbauten etc. verwendete Baurestmassen nicht altlastenbeitragspflichtig seien. Ergänzend führte er aus, dass die Kompostieranlage vom Abfallwirtschaftsverband WK. errichtet und von ihm betrieben wird, die Trasse für die zu bauende Forststraße sei vom zuständigen Bezirksforstinspektor für sinnvoll erachtet worden, es sei auf dem Forstweg auch ein Platz zur Holzsortierung vorgesehen. Bescheide zu diesen Projekten lägen noch nicht vor, auch sonstige Unterlagen wurden nicht vorgelegt, der Bf. nannte Ansprechpersonen beim Abfallwirtschaftsverband WK. und bei der Forstinspektion.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.7. 1999, Zl. 400/08705/98 wies das HZA Klagenfurt die Berufung als unbegründet ab, im Wesentlichen mit der Begründung, dass im Zusammenhang mit der Verfüllung zum Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld eine übergeordnete Baumaßnahme nicht vorgelegen habe.

Gegen die am 16.7. 1999 zugestellte BVE erhob der Bf., nunmehr rechtsfreundlich vertreten, fristgerecht Beschwerde gem. § 85c ZollR-DG an die Abgabenbehörde 2. Instanz. Darin machte er geltend, dass ihm sehr wohl durch näher bezeichnete Bescheide der BH S. auf Teilen seiner Grundstücke in T. Anschüttungsmaßnahmen bewilligt wurden (mit Verlängerung bis 31.12. 1998). Nunmehr beabsichtigte er, auf der gegenständlichen Anschüttung zur Verarbeitung von Kompost eine Biogasanlage zu errichten, wobei er von der Gemeinde W. beauftragt sei, für die Beseitigung der kompostierfähigen Abfälle zu sorgen. Dazu wurde die notwendige bauliche Anlage mit Bescheid des Bürgermeisters der Gemeinde W. vom 20.5. 1999 bewilligt, und zwar für Zubauten zum Stall- und Wirtschaftsgebäude, welche auch schon begonnen wurden. Die Anschüttungen waren jedenfalls unentbehrlich für die standsichere Errichtung der baulichen Anlagen (Grube für Nachgärung und Fermenter). Die weiters geplante Errichtung der Biogasanlage sei zwischen ihm, dem Abfallwirtschaftsverband und dem Amt der Ktn. Landesregierung abgesprochen und werde demnächst zur Genehmigung eingereicht. Als Beweis wurden vorgelegt ein Schreiben des Gemeindeamtes W. vom 3.8. 1999 und der Bescheid des Bürgermeisters vom 20.5. 1999. Daraus gehe die konkrete bautechnische Funktion der Aufschüttungen hervor, welche zur Abgabenfreiheit laut Ausnahmetatbestand des ALSAG führe. Da im gegenständlichen Fall eine Wiederverwendung bzw. –verwertung dieser Abfälle vorliege, wurde der Antrag gestellt, in Stattgebung des Rechtsmittels den bekämpften Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Am 1.7. 1998 wurde an der Adresse des Bf. mit diesem und in Gegenwart des Amtssachverständigen B.S. von einem Organ des HZA Klagenfurt eine Niederschrift aufgenommen betreffend Aufschüttungen von Baurestmassen und Aushubmaterialien auf den Grundstücken des Bf. mit Nrn. XXXX, XXXX, XXXX und XXXX in der KG T. Für diese Aufschüttungen war dem Bf. mit Bescheid der BH. S. vom 18.9. 1991 die naturschutzrechtliche Bewilligung erteilt worden. Der Bf. ließ von 1993 – 1998 diese Aufschüttungen durch 12 in seinen Aufzeichnungen festgehaltene Lieferanten laufend durchführen. Aufgeschüttet wurden Baurestmassen, Aushubmaterialien und Asphaltbruch. Sortierungen von Metall, Holz und Kunststoffteilen nahm der Bf. dabei vor Ort vor. In den Unterlagen waren jeweils angeführt neben dem Material und dem Lieferanten die Herkunft, Kubikmeterzahl und genaue Zeitangabe der Einlagerung.

Wegen des Verdachts eines Finanzvergehens wurde am 7.10. 1998 vom HZA Klagenfurt als Finanzstrafbehörde 1. Instanz mit dem Bf. eine Niederschrift aufgenommen. Dabei führte der Bf. aus, seiner Meinung nach sei der im Bescheid vom 28.9. 1998 festgesetzte Altlastenbeitrag zu hoch, da er über einem Teil der Verfüllung eine Forststraße bzw. eine Kompostieranlage bzw. eine Zwischenlagerung für Baurestmassen für die Gemeinde W. errichten wolle. Den Entschluss habe er schon vor 5 Jahren gefasst und vor ca. 4 Jahren für die Errichtung der Kompostieranlage einen Antrag beim Abfallwirtschaftsverband gestellt, für die Errichtung der Forststraße und des Zwischenlagers habe er noch keinen Antrag eingebracht. Er habe diese Angaben in der Niederschrift vom 1.7. 1998 nicht gemacht, da ihm erst aus dem zugestellten Abgabenbescheid die rechtliche Problematik bewusst geworden sei. Er habe 1991 die naturschutzrechtliche Bewilligung für die Anschüttung von Aushub- und unbedenklichen Baurestmassen erhalten – 1993 und 1995 war sie verlängert worden – aber es habe ihn behördlicherseits niemand auf eine allfällige Altlastenbeitragspflicht hingewiesen.

Der vorgeschriebene Betrag in Höhe von 260.823,- ATS war am 9.11. 1998 einbezahlt worden.

In einer weiteren Niederschrift vom 18.4. 2002 führte der Bf. als Beschuldigter des Finanzstrafverfahrens aus, die ursprüngliche natürliche Geländemulde war als Wiese genutzt und sollte durch die Anschüttungen mit Aushub und Abraummaterial, keinesfalls Müll, dem

umliegenden Gelände angepasst und damit landwirtschaftlich genutzt werden können. Aufgrund der bis 31.12. 1998 bestehenden naturschutzrechtlichen Bewilligung seien bis 4.5. 1998 auf den gegenständlichen Grundstücken die Aufschüttungen von Aushubmaterial und Bauschutt erfolgt. Die projektierte Kompostieranlage sei mangels behördlicher Zustimmung nicht zustande gekommen, die Errichtung der über die aufgeschütteten Baurestmassen zu führenden projektierten Forststraße sei bis dato nicht beantragt worden, es führt über das Gelände lediglich ein land- und forstwirtschaftlich genutzter Weg, der allerdings behördlich nicht genehmigt ist. In Hinblick auf die Errichtung eines Zwischenlagerplatzes für Baurestmassen, die er nach Zustellung des Bescheides des HZA Klagenfurt vom 28.9. 1998 beabsichtigte, habe er bei der BH S. telefonisch die Auskunft erhalten, dass dies nicht möglich sei und es kam daher nicht zur Errichtung eines Zwischenlagers. Für die Errichtung und Inbetriebnahme der Biogasanlage auf Parzelle Nr. XXXX habe er mit Bescheid vom 20.5. 1999 die baurechtliche Genehmigung der Gemeinde W. und nach seinem Antrag vom 27.1. 2001 mit Bescheid vom 8.8. 2001 die abfallwirtschaftliche Genehmigung von der Ktn. Landesregierung erhalten. Errichtet wurde die Biogasanlage 1999/2000 und im April 2000 in Betrieb genommen. Die beiden Gärbehälter wurden mit dem bis Mai 1998 angeschütteten Abfallmaterial befestigt. Ohne die Baurestmassen hätte man das Fundament für die Biogasanlage tiefer ausheben müssen, da der Untergrund lehmig und der Belastung nicht gewachsen war.

Im Zuge des Finanzstrafverfahrens wurde der Amtssachverständige für Abfallwirtschaft im Amt der Ktn. Landesregierung, B.S., am 23.4. 2002 als Zeuge gem. §§ 102 ff. FinStrG einvernommen. Dabei führte er aus, dass im Zeitraum vom 6.10. 1993 bis 4.5. 1998 Baurestmassen und Asphalt aufbruch im Ausmaß von 5.574 Tonnen aufgeschüttet worden waren. Beim Ortsaugenschein am 1.7. 1998 konnte er oberflächlich feststellen und photographisch festhalten, dass es sich bei den Baurestmassen und dem Asphalt aufbruch um altlastenbeitragspflichtige, nicht aufbereitete Baurestmassen (Betonblöcke mit Kantenlänge von über 1 m) handelte, wobei auch Bauwerksbestandteile aus Metall, Kunststoff, Holz, Papier oder Kork in einem Ausmaß von weniger als 10 Volumenprozent dabei waren. Die naturschutzrechtliche Bewilligung gilt nur für Aufschüttungen mit inertem Aushub- und Abraummaterial, keinesfalls Müll, und nicht für die Aufschüttung von Baurestmassen. Die Aufschüttung von mineralischen Baurestmassen erfolgte somit ohne behördliche Genehmigung. Beim Ortsaugenschein vom 1.7. 1998 habe der Bf. nichts dazu erwähnt, dass die Aufschüttung eine konkrete bautechnische Funktion für eine übergeordnete Baumaßnahme wie die Errichtung eines Forstweges, einer Kompostieranlage, eines

Zwischenlagers für Baurestmassen oder einer Biogasanlage erfüllt. Er habe vielmehr ihm und dem Zollorgan gegenüber erklärt, dass es sich um eine reine Geländevertäfelung handle, es sei bei dem Ortsaugenschein am 1.7. 1998 auch keinerlei bauliche Maßnahme erkennbar gewesen. Bei diesem Ortsaugenschein sei er vom Zollorgan auf die Altlastenbeitragspflicht hingewiesen worden.

Im Zuge des Finanzstrafverfahrens fand am 5.6. 2002 eine mündliche Verhandlung mit dem Bf. statt. Dabei stellte der Bf. die errechneten Mengen an Baurestmassen aus den einzelnen Jahren 1993, 1994, 1996 – 1998, insgesamt 4.268 t, ausdrücklich außer Streit und führte weiters aus, dass er aufgrund der Bewilligung der BH S. vom 18.11. 1991 auf den 4 Grundstücken XXXX, XXXX, XXXX und XXXX in der KG T. eine natürliche Geländemulde auffüllen und dadurch die landwirtschaftliche Nutzung erleichtern wollte. Er sei der Meinung gewesen, dass die Bewilligung der BH S., die die Aufschüttungen auch kontrollierte, auch Baurestmassen erfasse. Im Mai 1998 habe ihn Hr. B.S. bei einer Besichtigung des Geländes auf die Altlastenbeitragspflicht aufmerksam gemacht, danach habe er die Ablagerungen sofort eingestellt. Seit 1994 habe er die Entsorgung biogener Abfälle auf Wunsch des Abfallwirtschaftsverbandes übernommen und wollte auf demselben Grundstück, auf dem 1999 die Biogasanlage errichtet wurde, ursprünglich eine Kompostieranlage errichten. Nachdem dies von der Behörde nicht genehmigt worden war, errichtete er statt dessen 1999 die Biogasanlage, die im Jahr 2000 in Betrieb ging. Auf die Idee, einen Zwischenlagerplatz zu errichten, sei er aufgrund der Begründung des Abgabenbescheides vom 28.9. 1998 gekommen, es wurde aber die Errichtung eines Zwischenlagerplatzes für Baurestmassen seitens der BH S. nicht bewilligt. Die Errichtung einer Forststraße bei der Zufahrt zur Biogasanlage sei schon längere Zeit im Gespräch, er habe vor ca. 1 Jahr ein Planungsbüro mit der entsprechenden Planung beauftragt, behördliche Schritte zu ihrer Verwirklichung aber noch nicht gesetzt. Auf den Vorhalt, warum er bei der Niederschrift vom 1.7. 1998 mit keinem Wort darauf hingewiesen habe, dass die Verfüllung mit dem Bau einer Kompostier- oder Biogasanlage zu tun habe, führte der Bf. aus, dass er ursprünglich die Absicht hatte, die Parzellen landwirtschaftlich zu nutzen. Als er bemerkte, dass der Grund dadurch eine gute Festigkeit erhielt, auf welchem die Errichtung einer Kompostier- oder Biogasanlage möglich wäre, fasste er den Entschluss, eine solche zu errichten. Man habe ihn damals aber auch nach solchen Absichten nicht gefragt. Schließlich wurde in der Verhandlung klargestellt, dass sich die Biogasanlage auf dem Grundstück Nr. XXXX befindet und nicht, wie offenbar einmal

irrtümlich festgehalten worden war, auf Parzelle Nr. XXXX. Dazu wurde ein Lageplan vorgelegt (Anm.: die Parzellen Nrn. XXXX und XXXX wurden mittlerweile zusammengelegt).

Das HZA Klagenfurt als Finanzstrafbehörde 1. Instanz nahm am 23.7. 2002 zusätzlich mit dem Amtssachverständigen für Bauwesen bei der BH S., Herrn A.M., anlässlich eines Ortsaugenscheins eine Niederschrift auf betreffend die Fragen, ob die von Oktober 1993 bis Mai 1998 insgesamt 4268 t aufgeschütteten Baurestmassen bezüglich der bewilligten Biogasanlage als deren Fundament und zu deren Befestigung dienten. Speziell wurde gefragt:

- 1) ob die Baurestmassen im Zusammenhang mit der Erfüllung konkreter bautechnischer Funktionen für eine übergeordnete Baumaßnahme stehen;
- 2) ob sie im unbedingt erforderlichen Ausmaß im Hinblick auf die bautechnische Funktion verwendet wurden;
- 3) ob sie material- und bautechnisch in Bezug auf die bautechnische Funktion zulässig sind.

Dazu traf er folgende Feststellungen:

Die Aufschüttung von 4268 t Baurestmassen von 1993 – 1998 stehen seines Erachtens schon aus dem zeitlichen Aspekt nicht in Zusammenhang mit der Errichtung einer Biogasanlage und Kompostieranlage, da die Bewilligung der Gemeinde W. für die Errichtung der auf Grundstück Nr. XXXX, vormals XXXX, befindlichen Biogasanlage erst am 20.5. 1999 erteilt wurde, während aus dem Akt des HZA Klagenfurt hervorgeht, dass die ursprüngliche Absicht darin bestand, eine Mulde auszufüllen, um sie dem umliegenden Gelände anzupassen und dadurch landwirtschaftlich zu nutzen. Daher könnte die Aufschüttung keine konkrete bautechnische Funktion im Zusammenhang mit der erst 1999 begonnen Errichtung der Biogasanlage haben. Bei einer Besichtigung der Biogasanlage konnten keinerlei Baurestmassen festgestellt werden, nach Angaben des Bf. wurden sie zur Ableitung der anfallenden Oberflächenwässer um die Biogasanlage verwendet. Die Fotos aus dem Akt des HZA Klagenfurt zeigten, dass die Baugruben für die Fermentbehälter aus den bereits aufgeschütteten Baurestmassen ausgehoben worden waren. A.M. führte weiter aus, er könnte den Baurestmassen im Zusammenhang mit der Errichtung der Biogasanlage nur zur Drainagierung der Fermentbehälter in einem geringen Umfang eine konkrete bautechnische Funktion für eine übergeordnete Baumaßnahme zuerkennen. Denn der gesamte Umfang der beiden Behälter wäre mit einer Drainageschicht von 1 m zu umgeben, wofür aber bei deren Ausmaßen Baurestmassen nur im Ausmaß von ca. 500 – 700 m³ notwendig wären. In material- und bautechnischem Bezug sei das Material aber für eine Drainagierung nicht zulässig. Denn wie aus den vorliegenden Fotos zu entnehmen sei, ist das Material nicht gebrochen, sondern es

handelt sich zum Teil um sehr große Betonabbruchteile mit einer Kantenlänge von 0,50 bis 1,20 m und um gebranntes Tonlochziegelmauerwerk. Die ursprünglich geplante Kompostieranlage wäre an einer anderen Stelle als dem Schüttbereich der Baurestmassen errichtet worden, sodass die seit spätestens 1995 erfolgende Einbringung der Baurestmassen dazu keinen Zusammenhang haben konnte, im Übrigen wäre auch für die Errichtung eines Unterbaus einer Kompostieranlage das ungebrochene Material nicht geeignet, da die großen Abbruchstücke nicht verdichtbar seien und zu große Hohlräume bestehen blieben. Auch der Bf. selbst habe die Auskunft gegeben, dass das angelieferte Material nicht mittels Brechmaschinen zerkleinert worden sei.

Am 22.10. 2002 fand im Finanzstrafverfahren eine weitere mündliche Verhandlung zu den Ergebnissen des Untersuchungsverfahrens statt. Ergänzend zu den bisherigen Ausführungen wies der Bf. darauf hin, dass ihm das Gutachten des Amtssachverständigen A.M. bekannt sei. Er halte es für korrekt, jedoch werde darin nicht erkannt, dass das Material für die Errichtung des Unterbaus der beiden Behälter in dem sehr steilen Gelände sehr wohl geeignet sei. Er verwies diesbezüglich auf ein Schreiben der Fa. Wb.GmbH vom 18.10. 2002, die die Anlage errichtet hatte und auf die dafür erteilten behördlichen Genehmigungen aus dem Jahr 1999. Sie sei auch im selben Jahr in Probetrieb gegangen. Weiters wies er darauf hin, dass er von Personen, die das abzulagernde Material anliefererten, 30,- S/Tonne erhalten hatte, und zwar nicht für das Ablagern an sich, sondern als Entgelt für das Aussortieren von Metallteilen, Kunststoffteilen und Holz.

Am 6.11. 2002 erging das Erkenntnis zum Finanzstrafverfahren, mit dem für die von 1993 – 1998 erfolgten Geländevertäfelungen mit insgesamt 4268 Tonnen Baurestmassen, für die ein Altlastenbeitrag in Höhe von 17.714,73 € (= 243.760,- S) anfällt, wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung eine Strafe verhängt wurde. Begründend führt das HZA Klagenfurt als Finanzstrafbehörde 1. Instanz aus, dass die auf einem Teil der Parzelle XXXX, zusammengelegt mit der früheren Parzelle XXXX, ab 1999 errichtete und 2000 in Betrieb genommene Biogasanlage zwar auf einem Teil der Aufschüttungsfläche steht, diese aber schon aufgrund der rein zeitlichen Abfolge keine konkrete bautechnische Funktion in einer übergeordneten Baumaßnahme erfüllen konnte.

Am 26.11. 2002 brachte der Bf. gegen dieses Erkenntnis das Rechtsmittel der Berufung ein und blieb bei seinem Standpunkt, es handelte sich um eine Zwischenlagerung von Baurestmassen, die für eine übergeordnete Baumaßnahme gebraucht worden waren, nämlich zur Geländestabilisierung in dem steilen und rutschgefährdeten Gelände für den Gärbehälter und das Endlager der Biogasanlage sowie für den Viehtrieb und als Zufahrtsweg zum Wald.

Zum Gutachten des Sachverständigen führte er aus, dass diese Baurestmassen tatsächlich nicht zur Entwässerung der übergeordneten Baumaßnahme geeignet seien, jedoch durch ihr großes Volumen sehr wohl zur Befestigung des Untergrundes, wie auch aus dem Schreiben der Fa. Wb.GmbH zu entnehmen sei.

Über die Berufung im Finanzstrafverfahren erging am 30.1. 2004 unter GZ. FSRV/0009-K/02 eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, mit der teilweise stattgegeben wurde, indem die auf die in den Jahren 1993 und 1994 zur Verfüllung von Geländeunebenheiten verwendeten Baurestmassen im Ausmaß von 2320 Tonnen entfallenden Abgaben aus dem strafbestimmenden Abgabenbetrag gestrichen wurden, sodass der gemäß § 34 Abs.1 FinStrG fahrlässig verkürzte Abgabenbetrag nur noch 10.970,69 € betrug. Begründend zu dieser Reduzierung der Abgaben wurde ausgeführt, dass für die 1993/1994 erfolgten Ablagerungen das ALSAG i.d.F. bis 30.4. 1996 anzuwenden ist, danach sind die damaligen für das Verfahren relevanten Bestimmungen aus §§ 2 u.3 ALSAG zitiert und es wird auf einen Erlass des Bundesministeriums für Umwelt, Jugend und Familie zur Altlastensanierungsgesetznovelle vom 7.4. 1993 eingegangen, der den Kreis der abgabepflichtigen Tatbestände über das Gesetz hinaus erweiterte und vom Verfassungsgerichtshof mit Ablauf des 15.6. 1996 aufgehoben wurde. Der diesbezügliche Abschnitt aus der UFS-Entscheidung lautet:

"Hinsichtlich der in den Jahren 1993 und 1994 erfolgten Ablagerungen von Baurestmassen ist nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. März 2003, Zl. 98/17/0018-13, das Altlastensanierungsgesetz in seiner Fassung vor der Novelle BGBl. I Nr. 201/1996 anzuwenden.

Gemäß § 2 Abs. 4 Altlastensanierungsgesetz (ALSaG), BGBl. Nr. 299/1989 idF BGBl. Nr. 760/1992, sind Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes bewegliche Sachen, deren sich der Eigentümer oder Inhaber entledigen will oder entledigt hat (Z. 1), oder deren Behandlung als Abfall im öffentlichen Interesse (Abs. 7) geboten ist (Z. 2).

Gemäß § 2 Abs. 5 Z. 1 ALSaG gelten Abfallstoffe, die als Sekundärrohstoffe einer Wiederverwendung oder stofflichen Verwertung zugeführt werden (Altstoffe), nicht als Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes.

Gemäß § 2 Abs.8 ALSaG ist Deponieren im Sinne dieses Bundesgesetzes das erstmalige Ablagern von Abfällen auf einer Deponie.

Gemäß § 2 Abs. 9 ALSaG ist eine Deponie im Sinne dieses Bundesgesetzes eine Anlage, die zur langfristigen Lagerung von Abfällen errichtet wurde.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 1 ALSaG in der oben genannten Fassung unterliegt das Deponieren (§ 2 Abs. 8) von Abfällen dem Altlastenbeitrag.

Mit Erlass der Bundesministerin für Umwelt, Jugend und Familie zur Altlastensanierungsgesetznovelle 1992 vom 7. April 1993 wurden neben dem ausdrücklich angeführten "Deponieren von Baurestmassen" auch sonstige Verwendungsarten von Baurestmassen, wie insbesondere das "Verfüllen von Entnahmestätten von Naturmaterialien wie z.B. Kies- und Schottergruben" sowie "Geländeverfüllungen, die nicht im Zusammenhang mit einer Baumaßnahme stehen und keine bautechnische Funktion erfüllen", als beitragspflichtig bezeichnet. Dieser Erlass, der kraft seines Inhaltes als Rechtsverordnung zu qualifizieren ist, wurde an alle Landeshauptleute mit der Aufforderung versendet, die Bezirksverwaltungsbehörden entsprechend zu informieren. Eine, wie für Rechtsverordnungen vorgesehene Verlautbarung im Bundesgesetzblatt ist unterblieben.

Mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 17. Juni 1995, V 169/94, Slg. 14.154, hob der Verfassungsgerichtshof den vorgenannten Erlass als gesetzwidrig auf und sprach aus, dass die Aufhebung mit Ablauf des 15. Juni 1996 in Kraft tritt. Neben dem dargestellten Kundmachungsmangel führte der Verfassungsgerichtshof aus, dass der als Verordnung zu wertende Erlass eine Altlastenbeitragspflicht begründet, die entgegen § 3 Abs. 1 Z. 1 ALSaG über "das Deponieren (§ 2 Abs. 8) von Abfällen" hinausreicht und entgegen § 2 Abs. 5 Z. 1 ALSaG auch die Wiederverwendung von Abfallstoffen als Sekundärrohstoffe einer Beitragspflicht unterwirft.

In dem oben genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. März 2003 wird ausgeführt, dass der Mangel der gehörigen Kundmachung die Unbeachtlichkeit der "Verordnung" für die Gerichte und den Verwaltungsgerichtshof zur Folge hat. Der Ausspruch des Verfassungsgerichtshofes über das Inkrafttreten der Aufhebung zu einem späteren Zeitpunkt kann nichts daran ändern, dass der Erlass als nicht ordnungsgemäß kundgemachte Norm vom Verwaltungsgerichtshof nicht anzuwenden ist. Eine Sanierungswirkung in dem Sinn, dass der Verwaltungsgerichtshof eine mit Fristsetzung aufgehobene generelle Norm ungeachtet ihrer bereits festgestellten Verfassungswidrigkeit bzw. Gesetzwidrigkeit in einem bei ihm anhängigen Verfahren anzuwenden hat, kann nur hinsichtlich ordnungsgemäß kundgemachter Vorschriften eintreten. Die Fristsetzung entfaltet zwar Wirkungen für die weisungsgebundenen Abgabenbehörden, welche den Erlass, soweit das erforderliche Kundmachungsminimum vorliegt, weiterhin anzuwenden haben. Die Fristsetzung hat jedoch keine Wirkung für Gerichte, weil diese nach Art. 89 Abs. 1 B-VG nicht an nicht gehörig

kundgemachte Verordnungen gebunden sind. Darüber hinaus sind sie auch nicht Adressaten der als Erlass ergangenen Verwaltungsverordnung.

In Anlehnung an die vorgenannten Ausführungen sind die in den Jahren 1993 und 1994 getätigten Ablagerungen an Baurestmassen vom Unabhängigen Finanzsenat direkt an den Bestimmungen des ALSaG zu messen. Diese bieten jedoch - wie der Verfassungsgerichtshof in dem zitierten Erkenntnis betont hat - in Bezug auf die in den Jahren 1993 und 1994 getätigten Geländevertäschungen mit Baurestmassen, die einer Wiederverwendung zugeführt werden (§ 2 Abs. 5 Z. 1 ALSaG), keine taugliche Grundlage für die Vorschreibung eines Altlastenbeitrages. Der festgestellte Sachverhalt gestattet keine Subsumtion der Geländevertäschungen des Berufungswerbers der Jahre 1993 und 1994 unter den Begriff des "Deponierens" (§ 2 Abs. 8 ALSaG).

Den Beitragsvorschreibungen für die Jahre 1993 und 1994 mangelt es daher an der gesetzlichen Grundlage, weshalb wie im Spruch zu entscheiden war."

Folgende weitere relevante Unterlagen und Schriftstücke befinden sich im Akt:

Eine Kundmachung über einen Antrag des Abfallwirtschaftsverbandes WK. vom 30.6. 1994 um Erteilung der wasserrechtlichen, abfallwirtschaftsrechtlichen und naturschutzrechtlichen Bewilligung zur Errichtung der Kompostieranlage W. auf den Grundstücken Parzellen Nr. XXXX, XXXX und XXXX der KG T. für biogene Abfälle sowie Abfälle aus der Gastronomie.

Mit Schreiben des Bürgermeisters der Gemeinde W. vom 3.8. 1999 wird bestätigt, dass dem Bf. mit Bescheid der BH vom 18.9. 1991 Anschüttungsmaßnahmen auf Teilen der Grundstücke Nr. XXXX, XXXX, XXXX und XXXX in der KG T. bewilligt und bis 31.12. 1998 verlängert worden waren. Die Kompostieranlage, die auf diesen Anschüttungen im Auftrag des Abfallwirtschaftsverbandes WK. zwecks Beseitigung von kompostierfähigen Abfällen im Gemeindegebiet W. errichtet werden sollte, war nicht genehmigt worden. Anstatt dieser ursprünglich geplanten Kompostieranlage beabsichtigte er nun, auf diesen Anschüttungen zur ordnungsgemäßen Verarbeitung (Verwertung) des anfallenden Komposts eine Biogasanlage zu errichten, wofür ihm mit Bescheid vom 20.5. 1999 die Bewilligung erteilt worden sei, und zwar im Zuge der Errichtung von Zubauten zum Stall- und Wirtschaftsgebäude. Mit der Errichtung derselben wurde bereits begonnen. Ohne die vorher vorgenommene Anschüttung sei die standsichere Errichtung der baulichen Anlagen (Grube für Nachgärung und Fermenter) nicht möglich. Die Errichtung der Biogasanlage wurde zwischen dem Bf., dem Abfallwirtschaftsverband WK. und der zuständigen Abteilung im Amt der Ktn. Landesregierung

abgesprochen und es wird das Projekt laut Aussagen des Bf. demnächst zur Genehmigung eingereicht.

Eine Kopie des Bescheides der Baubehörde I. Instanz vom 20.5. 1999 liegt bei. Die Baubewilligung beruht auf einem Ortsaugenschein vom 26.4. 1999. In Pkt. 5 der Baubewilligung ist verfügt, dass die Fundamente auf tragfähigem Boden unter Frosttiefe aufzusetzen und so wie die übrigen tragenden Bauteile den statischen Erfordernissen entsprechend zu dimensionieren sind. Pkt. 21 normiert, dass die Güllegruben flüssigkeitsdicht herzustellen sind, Pkt. 26, dass vor Rechtskraft der Baubewilligung nicht mit dem Bau begonnen werden darf und Pkt. 29., dass nach anderen gesetzlichen Bestimmungen erforderliche Bewilligungen ungeachtet der vorliegenden Baubewilligung einzuholen sind.

Aus einem Schreiben der Fa. Wb.GmbH an den Bf. vom 18.10. 2002 betreffend die Errichtung eines Unterbaues für Behälter einer Biogasanlage sowie diverse Erdarbeiten geht hervor, dass es aufgrund der bei den Aushubarbeiten vorgefundenen schlechten Bodenverhältnisse, nämlich stark durchnässten Lehmschichten, im Zuge der Errichtung des Unterbaues für die Siloanlage notwendig war, den Boden ca. 75 cm tief auszuwechseln. Die an diversen Anschüttungen vorgefundenen Betonteile eigneten sich besonders für die Unterbauherstellung, da feinere Kiese sich zu sehr mit den Feinteilen vermischen würden.

Anhand von 6 Fotos vom 1.7. 1998 ist zu ersehen, dass es sich bei den gegenständlichen Ablagerungen überwiegend um größere Baubruchstücke und grobkörniges Material handelt.

Der Unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde 2. Instanz hat dazu erwogen:

Gemäß § 4 BAO ist für das Entstehen von Abgabenansprüchen immer die Zeitbezogenheit der Abgabenvorschriften zu beachten, d.h., ein Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht wird, an den das zum betreffenden Zeitpunkt in Geltung stehende Gesetz die Abgabenpflicht knüpft. Der Abgabenanspruch entsteht dabei auch grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit (z.B. VwGH 19.2.1997 95/13/0046) und unabhängig vom Willen und der subjektiven Meinung des Abgabenschuldners und der Abgabenbehörde (VwGH 18.11.1993 88/16/0216). Im vorliegenden Fall haben sich die anzuwendenden Bestimmungen des ALSAG über den verfahrensrelevanten Zeitraum hinweg mehrmals geändert und sind in den jeweils geltenden Fassungen anzuwenden.

Die im vorliegenden Verfahren wesentlichen Regelungen des ALSAG idF BGBl Nr. 201/1996 lauten (die Änderungen des ALSAG durch BGBl. I Nr. 96/1997 und BGBl. I Nr. 151/1998 sind für das vorliegende Verfahren nicht von Relevanz):

§ 2 Abs.2: Altablagerungen sind Ablagerungen von Abfällen, die befugt oder unbefugt durchgeführt wurden.

Abs.4: Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Abfälle gem. § 2 Abs.1 – 4 des Abfallwirtschaftsgesetzes BGBl. Nr. 325/1990 in der jeweils geltenden Fassung, soweit Abs.5 nicht anderes bestimmt.

Abs.5: Nicht als Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten:

1. Abfälle, die einer Wiederverwendung oder stofflichen Verwertung zugeführt werden, ausgenommen Verfüllungen von Geländeunebenheiten und das Vornehmen von Geländeanpassungen mit Abfällen einschließlich deren Einbringung in geologische Strukturen sowie Baumaßnahmen des Deponiekörpers...

.....

Abs.6: Baurestmassen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Abfälle gemäß Deponieverordnung (Anlage 2), BGBl. Nr. 164/1996 .

Abs.7: Lagern im Sinne dieses Bundesgesetzes ist das länger als einjährige Lagern von Abfällen, damit diese Abfälle für eine thermische Verwertung oder eine Behandlung bereitgehalten oder vorbereitet werden.

Abs.8: Ein Deponiekörper im Sinne dieses Bundesgesetzes umfasst die Gesamtheit der eingebauten Abfälle einschließlich der deponietechnischen Einrichtungen wie das Deponiebasisdichtungssystem, die Deponieoberflächenabdeckung und das Deponieentgasungssystem, ...

§ 3 Abs.1: Dem Altlastenbeitrag unterliegen:

Z.1. das langfristige Ablagern von Abfällen;

Z.2. das Verfüllen von Geländeunebenheiten oder das Vornehmen von Geländeanpassungen mit Abfällen einschließlich deren Einbringung in geologische Strukturen, ausgenommen jene Geländevertiefungen oder -anpassungen, die im Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme eine konkrete bautechnische Funktion erfüllen (z.B. Dämme und Unterbauten für Straßen, Gleisanlagen oder Fundamente, Baugruben- oder Künettenverfüllungen);

Z.3. das Lagern von Abfällen;

.....

§ 4: Beitragsschuldner ist

Z.1. der Betreiber einer Deponie oder eines Lagers,

....

Z.3. derjenige, der mit Abfällen Geländeunebenheiten verfüllt oder Geländeanpassungen vornimmt oder Abfälle in geologische Strukturen einbringt oder

Z.4. in allen übrigen Fällen derjenige, der die beitragspflichtige Tätigkeit veranlasst oder duldet.

§ 5: Die Bemessungsgrundlage ist die Masse des Abfalls entsprechend dem Rohgewicht. Als Rohgewicht gilt das Gewicht des Abfalls mit seinen Verpackungen.

§ 6: (Fassung bis 31.12. 1996): Der Beitrag beträgt je angefangene Tonne für

Z.2. mineralische Baurestmassen

ab 1.1. 1993.....40 S, ab 1.1. 1995.....50 S, ab 1.1. 199760 S

§ 6 (Fassung ab 1.1. 1997):

Abs.1: Der Altlastenbeitrag beträgt für das langfristige Ablagern....je angefangene Tonne für

Z.1. Baurestmassen

ab 1.1. 199760 S, ab 1.1. 1998.....80 S, ab 1.1. 2001.....100 S

...

sofern die Abs.2 bis 4 nichts anderes bestimmen.

Abs.2: Werden Abfälle auf einer Deponie abgelagert und verfügt die Deponie weder über ein Deponiebasisdichtungssystem noch über eine vertikale Umschließung, erhöht sich der Beitrag je angefangene Tonne für

1. Abfälle gem. Abs.1 Z.1 und 2 um 30,- S (gilt ab 1.1. 1997)

...

Abs.5: Der Altlastenbeitrag beträgt für das Verfüllen oder Lagern gemäß § 3 je angefangene Tonne für

Z.1. Baurestmassen

ab 1.1. 1997.....60 S, ab 1.1. 1998.....80 S, ab 1.1. 2001.....100 S

....

Abs. 6: Der Beitragsschuldner hat nachzuweisen, welche Beitragssätze gemäß Abs.1,4 und 5 zur Anwendung kommen sowie dass die Zuschläge gemäß Abs.2 und 3 nicht zur Anwendung kommen (gilt ab 1.1. 1997).

§ 7: Abs.1: Die Beitragsschuld entsteht im Falle

...

Z.2. des Verfüllens von Geländeunebenheiten, des Vornehmens von Geländeanpassungen oder des Einbringens in geologische Strukturen nach Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde.....

.....

§ 8: Der Beitragsschuldner hat fortlaufend Aufzeichnungen zu führen, aus denen die Bemessungsgrundlage, getrennt nach den Beitragssätzen, gemäß § 6 Abs.1 bis 5, sowie Umfang und Zeitpunkt des Entstehens der Beitragsschuld zu ersehen sind....Die Aufzeichnungen und Belege, die für die Beitragserhebung von Bedeutung sind, wie insbesondere Wiegebelege (§ 20 Abs.1), müssen sieben Jahre aufbewahrt werden.

§ 9 Abs.2: Der Beitragsschuldner hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr (Anmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung bei dem für die Einhebung zuständigen Hauptzollamt einzureichen, in der er den für den Anmeldungszeitraum zu entrichtenden Beitrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Der Beitragsschuldner hat den Beitrag spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Abs.3: Ein gemäß § 201 BAO festgesetzter Beitrag hat den in Abs.2 genannten Fälligkeitstag.

In der Zeit bis zum 30.4. 1996 lauteten die relevanten Bestimmungen des ALSAG, BGBl. 1989/299 mit den Novellierungen BGBl. 1990/325, BGBl. 1992/760, BGBl. 1993/185 und BGBl. 1993/818 auszugsweise:

§ 2 Abs.4: Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes sind bewegliche Sachen,

Z.1. deren sich der Eigentümer oder Inhaber entledigen will oder entledigt hat, oder

Z.2. deren Behandlung als Abfall im öffentlichen Interesse (Abs.7) geboten ist.

....

Abs. 5: Nicht als Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten:

Z.1. Abfallstoffe, die als Sekundärrohstoffe einer Wiederverwendung oder stofflichen Verwertung zugeführt werden (Altstoffe);

.....
Abs. 8: Deponieren im Sinne dieses Bundesgesetzes ist das erstmalige Ablagern von Abfällen auf einer Deponie.

Abs. 9: Deponie im Sinne dieses Bundesgesetzes ist eine Anlage, die zur langfristigen Ablagerung von Abfällen errichtet wurde.

Abs. 10: Zwischenlager im Sinne dieses Bundesgesetzes ist eine Anlage, in der Abfälle erstmalig, nicht länger als ein Jahr, mit der Absicht gelagert werden, sie einer Abfallbehandlung oder einer Verwertung zuzuführen.

§ 3 Abs.1: Dem Altlastenbeitrag unterliegen:

- Z.1. das Deponieren (§ 2 Abs.8) von Abfällen;
- Z.2. das Zwischenlagern von Abfällen nach Ablauf eines Jahres;
- Z.3. die Ausfuhr von Abfällen.

§ 4: Beitragsschuldner ist

- Z.1. der Betreiber einer Deponie oder eines Zwischenlagers,
- Z.2. derjenige, der Abfälle ausführt.

§ 5: Die Bemessungsgrundlage ist – unbeschadet des § 23 - die Masse des Abfalls entsprechend dem Rohgewicht im Sinne des Taragesetzes, BGBl. Nr. 130/1955, in der jeweils geltenden Fassung.

§ 6: Der Beitrag beträgt je angefangene Tonne für

...

Z.2. mineralische Baurestmassen

ab 1.1. 199340 S, ab 1.1. 1995.....50 S, ab 1.1. 1997..... 60 S

...

§ 7: Abs.1: Die Beitragsschuld entsteht im Falle

Z.1. des Deponierens nach Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem deponiert (§ 2 Abs.8) wird,

Z.2. des beitragspflichtigen Zwischenlagerns mit Ablauf des Kalendervierteljahres, das auf die einjährige, nicht beitragspflichtige Frist für die Zwischenlagerung folgt,

.....

§ 8: Der Beitragsschuldner hat fortlaufend Aufzeichnungen zu führen, aus denen die Bemessungsgrundlage getrennt nach § 6 Z.1 und 2, sowie Umfang und Zeitpunkt des Entstehens der Beitragsschuld zu ersehen sind. Die Aufzeichnungen und die Belege, die für die Beitragserhebung von Bedeutung sind, müssen sieben Jahre aufbewahrt werden.

§ 9 Abs.2: Der Beitragsschuldner hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf das Kalendervierteljahr (Anmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung bei dem für die Einhebung zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er den für den Anmeldungszeitraum zu entrichtenden Beitrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Der Beitragsschuldner hat den Beitrag spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Bei den durch die Novellierung mit 1.5. 1996 eingetretenen Änderungen des ALSAG sei an Unterschieden der Rechtslage ab dem bzw. vor dem 1.5. 1996 besonders hervorgehoben, dass es im § 3 in der alten Regelung weniger Abgabenentstehungstatbestände gab und dass der Begriff des "Zwischenlagerns" durch den sinngleichen Begriff des "Lagerns" abgelöst wurde. In der Stammfassung des ALSAG gab es noch keinen eigenen Beitragstatbestand des Verfüllens von Geländeunebenheiten oder des Vornehmens von Geländeanpassungen wie in § 3 Abs.1 Z.2 nF. Das ALSAG idF BGBl 1996/201 verweist bei der Definition des Abfallbegriffes auf § 2 Abs.1 bis 4 AWG, BGBl. Nr. 325/1990, wo es auszugsweise heisst:

Abs.1: Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes sind bewegliche Sachen,
 Z.1. deren sich der Eigentümer oder Inhaber entledigen will oder entledigt hat, oder
 Z.2. deren Erfassung oder Behandlung als Abfall im öffentlichen Interesse (§ 1 Abs.3) geboten ist .

Abs.3: Ist eine Sache Abfall und wird sie sodann einer Verwertung zugeführt (Altstoff), gilt sie solange als Abfall, bis sie oder die aus ihr gewonnenen Stoffe einer zulässigen Verwendung oder Verwertung zugeführt werden...

Gem. § 217 Abs.1 BAO (idF 1998) tritt für eine Abgabe, die nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, mit Ablauf dieses Tages die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages ein. Er beträgt gem. § 219 BAO (idF 1998) 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; ...

Gem. § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Im vorliegenden Abgabenverfahren ist unstrittig, dass in der Zeit 1993/94 und Oktober 1996 bis Mai 1998 durch den Bf. Baurestmassen im Ausmaß von 4268 Tonnen zwecks Geländeeverfüllung/Geländeanpassung abgelagert wurden. Bezüglich der Altlastenbeitragspflicht dieser Substanzen ist zur Rechtslage vor und ab dem 1.5.1996 deutlich zu trennen:

In der älteren Rechtslage sind gem. § 3 ALSAG weniger Abgabenentstehungstatbestände normiert, nämlich nur die 3 Tatbestände des Deponierens, des mehr als einjährigen Zwischenlagerns und der hier nicht näher interessierenden Ausfuhr von Abfällen. Nach den Begriffsbestimmungen in § 2 Abs.8,9 u.10 ALSAG a.F. ist eine Deponie eine Anlage zur langfristigen Ablagerung von Abfällen, die also über eine gewisse bauliche und technische Ausstattung für diesen Zweck verfügen muss, während es sich bei einem Zwischenlager um eine Anlage handelt, in der Abfälle maximal ein Jahr gelagert werden sollen, um sie einer Abfallbehandlung oder Verwertung, also einer endgültigen Ablagerung oder einem Umwandlungs- oder Produktionsprozess zuzuführen. Gewisse Sachverhalte, wie das – auch im vorliegenden Fall gegebene - auf Dauer ausgerichtete Ablagern von Abfällen außerhalb einer Deponie, waren von dieser Aufzählung nicht erfasst, was offenbar als Rechtslücke empfunden wurde und mit dem o.a. Erlass des Bundesministeriums für Umwelt, Jugend und Familie vom 7.4. 1993 zusätzliche Abgabenentstehungstatbestände vorgesehen wurden, etwa die Geländeeverfüllungen, die nicht im Zusammenhang mit einer Baumaßnahme stehen und keine bautechnische Funktion erfüllen. Dieser als Verordnung zu qualifizierende Erlass wurde aus den o.a. Gründen vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 17.6. 1995 mit Wirkung Ablauf des 15.6. 1996 aufgehoben. Aus diesem Erkenntnis sei auch hervorgehoben die Rechtsansicht des Verfassungsgerichtshofes, dass die Wiederverwendung von Bauschutt (soweit er nicht mit umweltgefährdenden Stoffen kontaminiert ist) als Verfüllungsmaterial gem. § 2 Abs.5 Z.1 ALSAG aF keine Beitragspflicht entstehen lasse.

Gemäß diesen Ausführungen gab es in der alten Rechtslage keine Grundlage für das Entstehen eines Altlastenbeitragsanspruches für die Art und Weise der Ablagerung von Baurestmassen, wie sie durch den Bf. 1993/94 erfolgte. Es konnte auch ab dem 1.5. 1996 für diese Abfälle kein Altlastenbeitrag mehr entstehen, weil die neue Rechtslage bei Geländeeverfüllungen gem. § 7 Abs.1 Z.2 ALSAG nF für die Beitragsschuldentstehung auf den Zeitpunkt abstellt, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde und die Beitragsschuld mit Ablauf des Kalendervierteljahres entstehen lässt. Daher schließt sich der UFS als Abgabenbehörde 2. Instanz der Rechtsmeinung des UFS als Finanzstrafbehörde 2. Instanz an, dass der auf die in den Jahren 1993/94 abgelagerten Baurestmassen im Ausmaß von 2320 Tonnen entfallende Abgabenbetrag zu streichen war.

Anders gestaltet sich die rechtliche Diskussion mit der Gesetzeslage ab 1.5. 1996, in der in § 2 Abs.5 Z.1 ALSAG nF bei der Definition von Nichtabfällen solche Abfälle, die zur Verfüllung von Geländeunebenheiten und Vornahme von Geländeanpassungen verwendet werden, ausgenommen sind und für diese in § 3 Abs.1 Z.2 ausdrücklich ein Abgabenentstehungsgrund genannt ist. Ausgenommen von der Abgabenpflicht sind nur jene Geländeeverfüllungen oder – anpassungen, die im Zusammenhang mit einer übergeordneten Baumaßnahme eine konkrete bautechnische Funktion erfüllen.

Unzweifelhaft hat der Bf. laut seinen Aussagen in dieser Zeit Geländeeverfüllungen und – rechtlich gleichwertig – Geländeanpassungen mit Baurestmassen vorgenommen. Das Argument, dass sie trotzdem abgabenfrei bleiben, weil die Geländeeverfüllungen eine konkrete bautechnische Funktion in einer übergeordneten Baumaßnahme erfüllen, kann aus folgenden Gründen nicht anerkannt werden: die späteste Ablagerung von Baurestmassen erfolgte am 4.5. 1998, sodass bei den jeweils mit Quartalsenden entstehenden Abgabenschulden gem. § 7 Abs.1 Z.2 ALSAG nF die späteste Beitragsschuld am 30.6. 1998 entstand. Zu diesem Zeitpunkt konnte das Zollamt zu Recht eine übergeordnete Baumaßnahme in Form einer Untergrundbefestigung nicht berücksichtigen. Denn für ein ursprünglich geplantes Projekt wie die Kompostieranlage, das aber auf diesen Parzellen nicht verwirklicht wurde, konnten diese Baurestmassen ebensowenig eine bautechnische Funktion erfüllen wie für Projekte, die erst für die Zukunft geplant waren bzw. erst in den folgenden Jahren in Angriff genommen wurden. Die Errichtung der Biogasanlage wurde erst 1999 beantragt, genehmigt und begonnen, die Einrichtung eines (behördlich nicht genehmigten) Zugangsweges erfolgte zugleich mit der Errichtung der Biogasanlage und die Errichtung der Forststraße war selbst 2002 nur im Planungsstadium. Daher lag zum Zeitpunkt der Abgabenschuldentstehung eine notwendige Konkretisierung der behaupteten übergeordneten Baumaßnahme, die es der

Behörde ermöglicht hätte, das Vorliegen des Abgabenbefreiungstatbestandes zu beurteilen, gar nicht vor.

Im Übrigen sprach auch die Wb.GmbH davon, dass man bei den Aushubarbeiten schlechte Bodenverhältnisse vorgefunden hatte und es notwendig war, den Boden ca. 75 cm tief auszuwechseln, wofür erst aus den diversen Aufschüttungen geeignete Betonteile entnommen werden mussten (nämlich im Zuge der Bauarbeiten ab 1999)

Neben diesem "formellen" Grund, die Abgabenbefreiung in Hinblick auf eine übergeordnete Baumaßnahme zu versagen, ist aber auch inhaltlich zur Nichtanerkennung einer übergeordneten Baumaßnahme auszuführen, dass gemäß den Ausführungen des Amtssachverständigen vom 23.7. 2002 keinesfalls der gesamte Abfall, sondern allenfalls 500 – 700 m³ für eine übergeordnete Baumaßnahme in Betracht kämen, wobei die konkrete bautechnische Funktion die Drainagierung der Fermentbehälter sein könnte. Aber gerade für eine fach- und ordnungsgemäße Drainagierung wäre das ungebrochene Material nicht zulässig.

Schließlich sei vermerkt, dass es für die Abgabenschuld nicht von Belang ist, ob bei der Anlieferung der Abfälle ein Entgelt in Rechnung gestellt wurde.

Die Vorschreibung eines Zuschlags gem. § 6 Abs.2 ALSAG nF ist rechtswidrig. Diese Bestimmung hat die Ablagerung von Abfällen auf einer Deponie zum Gegenstand und macht die Verhängung des Zuschlags davon abhängig, ob die Deponie über gewisse Einrichtungen nicht verfügt. Eine Deponie ist in § 2 Abs.8 ALSAG nF näher definiert bzw. sind in den Absätzen 8a bis 10 Ausstattungen einer Deponie näher umschrieben. Der Bf. betreibt die Geländeeverfüllungen nicht auf einer Deponie. Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung wiederholt ausgesprochen, dass ein "Deponieren" im umgangssprachlichen Sinn, also das bloße Ablagern von Abfällen an Orten, die keine Deponieausstattung im Sinne des ALSAG aufweisen, keineswegs mit einem Deponieren im rechtlichen Sinn gleichzusetzen ist (z.B. VwGH 11.9.2003, 2003/07/0037).

Gemäß diesen Ausführungen ist die Abgabenberechnung aus dem Bescheid vom 28.9. 1998 in folgender Weise abzuändern: Der Betrag 92.800,- ATS für 1993-1994 ist zu streichen. Für 1996 (Ablagerungen laut Aufzeichnungen ab 21.10. 1996, somit schon in der Zeit des novellierten ALSAG) ergibt sich mit den o.a. Abgabensätzen mit 642 Tonnen **32.100,- ATS**, für 1997 mit 1240 Tonnen **74.400,- ATS** und für 1998 mit 66 Tonnen **5.280,- ATS**. Die Zuschläge gem. § 6 Abs.2 ALSAG in Höhe von 37.200,- ATS für 1997 und 1.980,- ATS für

1998 sind zu streichen. Die Abgabenschuld beträgt somit $32.100 + 74.400 + 5.280,- \text{ ATS} = 111.780,- \text{ ATS}$ (= **8.123,37 €**).

Gemäß § 217 ff. BAO wurde wegen der nicht zum Fälligkeitszeitpunkt entrichteten Abgaben der 2%-ige Säumniszuschlag verhängt. Der späteste Fälligkeitszeitpunkt von Altlastenbeiträgen liegt für die im 2. Vierteljahr 1998 abgelagerten Baurestmassen gem. §§ 7 Abs.1 Z.2 und 9 Abs.2 ALSAG am 15.8. 1998, die Einzahlung ist erst am 9.11. 1998 erfolgt. Der Säumniszuschlag ist von den nunmehr reduzierten Abgaben zu berechnen und beträgt **162,47 €**.

Das Zollamt hat von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, einen Verspätungszuschlag gem. § 135 BAO zu verhängen. Bei einer "Kann"-Bestimmung liegt es im Ermessen (§ 20 BAO) der Behörde, ob und in welcher Höhe sie einen solchen Verspätungszuschlag verhängen möchte. Die gesetzliche Obergrenze beträgt 10% der festgesetzten Abgabe. Das Zollamt hat von 10% des nachgeforderten Abgabenbetrages, also 24.376,- ATS, die Hälfte, also 12.188,- ATS als Verspätungszuschlag auferlegt, lässt aber in Erstbescheid und Berufungsverfahrensentscheidung jegliche Ausführungen zur Begründung dieser Ermessensübung vermissen.

Bei der Ermessensübung sind gemäß § 20 BAO die Aspekte der Billigkeit, d.i. in ständiger Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei, und die Aspekte der Zweckmäßigkeit, d.i. das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, heranzuziehen und abzuwägen.

Die beiden in § 135 BAO genannten Voraussetzungen für die Verhängung eines Verspätungszuschlages liegen jedenfalls vor. Der Bf. hat die gem. § 9 Abs.2 ALSAG gebotenen Selbstberechnungen und Einreichungen von Abgabenerklärungen des Altlastenbeitrages nicht vorgenommen, wobei diese Verabsäumung nicht entschuldbar ist, wie sich aus den Ergebnissen des abgeschlossenen Finanzstrafverfahrens ergibt. Zugunsten des Bf. schlägt dabei der Umstand aus, dass die Bestrafung nur wegen fahrlässiger und nicht wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung erfolgte. In diesem Zusammenhang sei auch darauf hingewiesen, dass der vom Bf. angesprochene Umstand, er sei von Beamten der BH oder Landesregierung nicht über das Bestehen einer Altlastenbeitragspflicht informiert worden, keinen Entschuldigungsgrund abgeben kann. Das ergibt sich aus dem Wortlaut des auch im öffentlichen Recht prinzipiell bedeutsamen § 2 ABGB (z.B. VwGH 1.3.1972, 2106/71), wonach sich bei gehörig kundgemachten Gesetzen niemand damit entschuldigen kann, dass ihm diese nicht bekannt seien. Es ist bei jemandem, der sich wirtschaftlich betätigt, etwa im Bereich der

Abfallübernahme, zumutbar vorauszusetzen, dass er sich über verschiedene in diesem Zusammenhang relevante rechtliche Belange entsprechend erkundigt, so auch bei den Abgabenbehörden über abgabenrechtliche Aspekte. Im Übrigen hat auch der Bf. selbst in der Niederschrift vom 7.10. 1998 darauf hingewiesen, dass er 1997 in einer Fernsehsendung über eine Altlastenbeitragspflicht bei Lagerung von Müll gehört hatte. Es trifft Beamte auch keine ausdrückliche Verpflichtung, über kompetenzfremde Angelegenheiten Auskünfte zu erteilen. So normiert etwa §1 Abs.1 des Auskunftspflichtgesetzes, dass die Organe des Bundes sowie Organe der Selbstverwaltung über Angelegenheiten ihres Wirkungsbereiches Auskünfte zu erteilen haben.

Zu Lasten des Bf. ist zu werten, dass die abgabenrechtlich gebotene Selbstberechnungs- und Erklärungspflicht über einen längeren Zeitraum und – auch mit nunmehriger Kürzung – bezüglich eines nicht unbeträchtlichen Betrages erfolgt ist. Auch im öffentlich-rechtlichen Abgabenschuldverhältnis liegt eine Gläubiger/Schuldner – Position vor, in der sich der Schuldner der Abgaben durch längere Vorenthalten von deren Zahlungen z.B. Zinsvorteile verschaffen kann, aber auch Vorteile gegenüber solchen Abgabepflichtigen hat, die ihren Abgabepflichten pünktlich und rechtskonform nachkommen. Letztlich ist es auch ein rechtspolitischer Zweck des Verspätungszuschlages, solchermaßen erzielte finanzielle Vorteile wieder zunichte zu machen.

Zugunsten des Bf. ist es zu werten, dass eine Mitwirkungsbereitschaft am Verfahren und zur Aufklärung des Sachverhalts zu ersehen ist – gemäß § 166 BAO konnten die Ergebnisse des Finanzstrafverfahrens auch im Abgabenverfahren herangezogen werden – und dass der vom Zollamt geforderte Betrag rasch zur Einzahlung gebracht wurde, sodass auch hinsichtlich der Einbringung keinerlei Erschwernis durch den Bf. erfolgte.

Aufgrund dieser Erwägungen hält es der UFS für einen richtigen Ermessensgebrauch, einen Verspätungszuschlag im Ausmaß nur der Hälfte des höchstmöglichen Betrages zu verhängen, somit 5 % des Abgabenbetrages. Das ist auf den mit dieser Berufungsentscheidung reduzierten Betrag abzustimmen. Der Verspätungszuschlag beträgt somit von 5% von 8.123,37 €, also **406,17 €.**

Wien, 10. Oktober 2005

Der Referent: