



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des JoE und des FrE, beide Adresse, vertreten durch Dr. Martin Eisenberger LL.M, Rechtsanwalt, 8010 Graz, Hilmgasse 10, vom 16. Februar 2012 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 17. Jänner 2012, Zl. 700000/xxxxx/2011, betreffend Aussetzungsantrag gemäß § 212a BAO entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Im Vorhalt vom 13. Juni 2005 hat das Zollamt Graz im Wesentlichen festgehalten, Erhebungen hätten ergeben, dass vor dem 30. September 2003 sowie im Zeitraum vom 1. Oktober 2003 bis zum 3. Oktober 2003 Baurestmassen zum Zwecke einer späteren Wegbefestigung im Randbereich des Grundstückes Nr. aa KG A abgelagert worden seien. Die Anlieferung von 1.213 to Baurestmassen sei durch die Fa. B GmbH im Auftrag der Fa. C GmbH erfolgt. Die Anlieferung von 1.355 to Baurestmassen sei durch den Bf JoE veranlasst und auftragsgemäß von der Fa. B GmbH im Zeitraum vom 1. Oktober 2003 bis zum 3. Oktober 2003 durchgeführt worden. Aufgrund von Erhebungen stehe fest, dass die Baurestmassen sodann im zweiten Quartal 2004 in den Weg eingebaut worden seien. Eine Beitragsschuld entstehe im Falle des langfristigen Ablagerens mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem Ablagerungen vorgenommen wurden. Im gegenständlichen Fall seien daher das dritte und vierte Quartal 2003 betroffen.

Der Bf JoE hat auf den Vorhalt mit Schreiben vom 28. Juni 2005 geantwortet und bestätigt,

dass die Fa. B GmbH im Herbst 2003 Baurestmassen zur Wegbefestigung angeliefert habe. Jeweils nach Anlieferung seien die Baurestmassen sofort zum Zwecke der Wegbefestigung eingebaut und verdichtet worden. Eine Lagerung dieses Materials vor dem Einbau habe nie stattgefunden. Wäre nicht das jeweils angelieferte Material sofort eingebaut und befestigt worden, hätte eine weitere Anlieferung auch nicht erfolgen können. Die genauen Mengen könne er nicht bestätigen.

In der Folge wurden die Fahrer der Fa. B GmbH befragt. Diese gaben im Wesentlichen an, die angelieferten Baurestmassen seien nicht sofort eingebaut worden; ebenso FrT, weil die Fa. B GmbH mit der Wegerrichtung nicht beauftragt war.

Aus der Stellungnahme des JoE, die ihre Ursache im Schreiben des Zollamtes Graz vom 28. September 2005 und in der Akteneinsicht vom 14. Oktober 2005 hatte, hingegen ergibt sich für den Gegenstand, dass mit den Wegbefestigungsarbeiten am 3. Dezember 2003 begonnen wurde und dass diese nach Unterbrechungen im Frühjahr 2004 abgeschlossen waren.

Mit Bescheiden vom 5. November 2007, Zl. 700/yyyy/bb und cc/2004, hat das Zollamt Graz den Bfn JoE und FrE zweimal einen Altlastenbeitrag in der Höhe von € 18.489,60 und einen Säumnis- und Verspätungszuschlag für das zweite Quartal 2004 vorgeschrieben.

Die Bf haben gleichzeitig mit der Berufung vom 20. November 2007 gegen diese Bescheide in dieser einen Antrag auf Aussetzung der Einhebung des für das zweite Quartal 2004 vorgeschriebenen Altlastenbeitrages und der Nebenabgaben gemäß § 212 BAO gestellt.

Das Zollamt Graz hat dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung mit Bescheid vom 26. Februar 2008, Zl. 700000/zzzzz/2007, aufgrund der Akten- und Sachlage stattgegeben.

Ihre Berufung in der Hauptsache haben die Bf im Wesentlichen damit begründet, die verwendeten Baurestmassen würden einen Ausnahmetatbestand erfüllen, der Zeitraum, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen worden ist, sei nicht im zweiten Quartal 2004 gelegen bzw. sei die Menge (Bemessungsgrundlage) unrichtig ermittelt worden. Das Zollamt habe sich auf ein Schreiben der Fa. B GmbH, das eine Rechnung beinhalte, die einen Ort „D“ betroffen habe, bezogen. Diese Rechnung habe nichts mit den auf den Grundstücken der Bf angelieferten Baurestmassenrecycling zu tun. Dem Zollamt hätte auffallen müssen, dass das Rechnungsdatum und die Anlieferzeiten vor jenem Zeitpunkt liegen, ab dem aufbereitete Baurestmassen am Grundstück mit der Nr. aa der KG A angeliefert wurden. Außerdem sei die Sache des Bescheides mit der Zl. 700/yyyy/cc/2004 bereits mit dem Bescheid mit der Zl. 700/yyyy/bb/2004 entschieden worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2010, Zl. 700000/vvvvv/2007, wurde der Berufung der Bf vom 5. November 2007 stattgegeben und der angefochtene Bescheid (GZ. 700/yyyy/bb/2004) aufgehoben. Die Entscheidung wurde im Wesentlichen damit

begründet, es stehe - verkürzt dargestellt - aufgrund der vorhandenen Akten- und Sachlage außer Zweifel, dass die Beitragsschuld im vierten Quartal 2003 entstanden sei. Sowohl aus den Lieferscheinen der Fa. B GmbH als auch aus dem Schreiben des Bf JoE vom 28. Juni 2010 gehe hervor, dass die Baurestmassen Anfang Oktober 2003 angeliefert und sofort zum Zwecke der Wegbefestigung eingebaut und verdichtet worden seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2010, Zl. 700000/uuuuu/2007, wurde der Berufung der Bf vom 5. November 2007 stattgegeben und der angefochtene Bescheid (GZ. 700/yyyy/cc/2004) aufgehoben. Die Entscheidung wurde im Wesentlichen damit begründet, es sei der Bescheid vom 5. November 2007, Zl. 700/yyyy/bb/2004, mit jenem vom 5. November 2007, Zl. 700/yyyy/cc/2004, ident und verstoße daher der Bescheid vom 5. November 2007, Zl. 700/yyyy/cc/2004 - verkürzt dargestellt - gegen das Gebot ne bis in idem.

Mit Bescheid vom 4. März 2011, Zl. 700000/sssss/2011, hat das Zollamt Graz neuerlich ein Altlastenbeitrag, nunmehr für das vierte Quartal 2003 in derselben Höhe (€ 18489,60) bei gleich gebliebenem Tatbestand (§§ 3 Abs. 1 Z 2, 4 Z 3, 6 Abs. 1 Z 1a und 7 Abs. 1 Z 2 AISAG) festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 31. März 2011 Berufung erhoben und gleichzeitig ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO gestellt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. April 2011, Zl. 700000/rrrrr/2011, wurde der Berufung im Hinblick auf die Tonnage teilweise stattgegeben. Die Abgaben wurden mit € 9.750,00 an Altlastenbeitrag und jeweils € 195,12 an Verspätungszuschlag und Säumniszuschlag neu festgesetzt.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 19. Mai 2011 Beschwerde an den unabhängigen Finanzsenat (UFS) erhoben. Der UFS hat über die Beschwerde noch nicht entschieden.

Mit Bescheid vom 27. April 2011, Zl. 700000/ppppp/2011, wurde der Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a Abs. 1 BAO mit der Begründung abgewiesen, dass über die dem Aussetzungsantrag zugrunde liegende Berufung mit Berufungsvorentscheidung entschieden worden ist und eine Bewilligung einer Aussetzung der Einhebung der gegenständlichen Abgaben daher, weil eine unerledigte Berufung nicht mehr vorliege, nicht mehr in Betracht komme.

Gegen den Bescheid des Zollamtes Graz vom 27. April 2011 richtete sich die Berufung vom 25. Mai 2011. In dieser wurde für den Fall, dass über die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO tatsächlich nicht mehr entschieden werden müsse, weil über die dem Aussetzungsantrag zugrunde liegende Berufung mit Berufungsvorentscheidung entschieden worden ist, ein Eventualantrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO gestellt. Die Antragsteller haben ihren Antrag im Wesentlichen damit begründet, das Zollamt Graz

habe mit Berufungsvorentscheidung vom 19. April 2011, Zl. 700000/rrrrr/2011, der Berufung vom 31. März 2011 teilweise stattgegeben und die Abgaben neu festgesetzt.

Dem Berufungseinwand, in derselben Sache sei mit der Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2010 bereits eine rechtskräftige Entscheidung getroffen worden und könne über die Sache keine neuerliche Entscheidung erlassen werden, habe das Zollamt entgegen der ständigen Judikatur des UFS (GZ RV/0276-K/09 vom 25. März 2011; GZ RV/0432-S/09 vom 8. März 2010) und der herrschenden Lehrmeinung unter dem Hinweis, dass es sich bei der mit Bescheid vom 4. März 2011 entschiedenen Sache um eine neue Sache handeln würde, weil der Abgabenz Zeitraum ein anderer sei (viertes Quartal 2003 anstelle des zweiten Quartals 2004) festgestellt, sodass der Grundsatz ne bis in idem nicht zur Anwendung gelangen könne.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung sei am 19. Mai 2011 Beschwerde an den UFS erhoben worden. Das Rechtsmittel sei zusammengefasst damit begründet worden, dass gemäß der ständigen Judikatur des UFS eine Änderung des Abgabenz Zeitraumes bei unverändertem Bestand der maßgebenden tatsächlichen Umstände keine neue Sache entstehen lasse. Gemäß dem Grundsatz ne bis in idem liege eine bereits entschiedene Sache, eine res iudicata vor. Da die Judikatur des UFS zu der Rechtsfrage, ob eine Änderung des Abgabenz Zeitraumes eine neue Sache bedinge, eindeutig sei und ein Erfolg vor dem UFS daher zumindest nicht wenig erfolgversprechend erscheine, wäre dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung der Abgaben in einem Gesamtbetrag von € 10.146,24 stattzugeben.

Das Zollamt Graz hat den Eventualantrag auf Aussetzung vom 25. Mai 2011 mit Bescheid vom 8. September 2011, Zl. 700000/ooooo/2011, als unbegründet abgewiesen. Das Zollamt Graz hat im Wesentlichen festgehalten, eine erstmalige Festsetzung von Altlastenbeiträgen für andere Anmeldezeiträume sei im Rechtszug unzulässig. Deshalb sei der ursprüngliche Abgabenbescheid betreffend den Altlastenbeitrag für das zweite Quartal 2004 aufgehoben und der Altlastenbeitrag für das vierte Quartal 2003 mit Abgabenbescheid vom 4. März 2011, Zl. 700000/sssss/2011, neu festgesetzt worden. Aufgrund der Entscheidung des UFS vom 22. Jänner 2010, GZ. ZRV/0171-Z3K/06, erscheine die Beschwerde in der Sache selbst wenig erfolgversprechend zu sein, sodass spruchgemäß zu entscheiden gewesen wäre.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 6. Oktober 2011. Die Bf haben die Berufung nach geraffter Wiedergabe des Sachverhaltes im Wesentlichen damit begründet, die Entscheidung des Zollamtes Graz wende sich gegen die ständige Judikatur des UFS, der die Rechtsfrage, ob eine Änderung des Abgabenz Zeitraumes eine neue Sache bedinge, für sie zumindest nicht wenig erfolgversprechend gelöst habe. Der Hinweis auf die Entscheidung des UFS vom 22. Jänner 2010 könne die Rechtsmeinung des Zollamtes Graz nicht stützen, sondern sage schlicht, eine Abgabenbehörde dürfe einen Altlastenbeitrag in einer Berufungsvorentscheidung

nicht erstmals festsetzen. Außerdem würde die zitierte Entscheidung zeitlich eindeutig vor den beiden einschlägigen Entscheidungen des UFS vom 8. März 2010 bzw. vom 25. März 2011, GZen. RV/0432-S/09 und RV/0276-KI/09, liegen.

Wie die belangte Behörde richtig ausgeführt habe, sei die Abänderung des Anmeldezeitraumes in der Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2011 unzulässig und der ursprüngliche Abgabenbescheid zu beheben gewesen. Daraus könne jedoch nicht geschlossen werden, dass für denselben Sachverhalt im Gegensatz zur Rechtsmeinung des UFS ein neuer Bescheid erlassen werden könne.

Die Behörde habe genau jenen Tatbestand erfüllt, den der UFS in den beiden einschlägigen Entscheidungen aufgrund des Grundsatzes ne bis in idem als unzulässig erkannt habe. Faktum sei, dass eine Änderung des Abgabenzitraumes bei unverändertem Bestand der maßgebenden tatsächlichen Umstände keine neue Sache entstehen lasse. Mithin liege mit der rechtskräftigen Berufungsvorentscheidung, mit der der Abgabenbescheid aufgehoben wurde, eine entschiedene Sache vor.

Über die Berufung hat das Zollamt Graz mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Jänner 2012, Zl. 700000/xxxxx/2011, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Zollamt Graz als Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe hat seine Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, dass der Zollsena 3(K) entgegen der Auffassung des Senates 14 der Außenstelle Salzburg und des Senates 7 der Außenstelle Klagenfurt die Rechtsauffassung vertrete, dass eine Abänderung von Anmeldezeiträumen in einer Berufungsvorentscheidung unzulässig sei. Mit dem Gesetz nicht in Einklang zu bringende Einzelentscheidungen würden für andere Abgabenfälle keine Rechtswirkungen entfalten. Die betroffenen Entscheidungen des UFS würden im Widerspruch zur Judikatur des VwGH, Zl. 2006/17/0078, stehen. In dieser Entscheidung habe sich der VwGH mit der Abänderung eines Abgabenzitraumes beschäftigt. Deswegen sei die Entscheidung des UFS vom 22. Jänner 2010, Zl. ZRV/0171-Z3K/06, rechtskonform ergangen. Eine Abänderung des Anmeldezeitraumes (Änderung des zweiten Quartals 2004 auf das vierte Quartal 2003) in der Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2010, Zl. 700000/vvvvv/2007, wäre unzulässig gewesen. Das Zollamt Graz habe deswegen mit Aufhebung des Erstbescheides betreffend die Festsetzung der Abgaben für das zweite Quartal 2004 vorgehen und den Abgabenanspruch für das vierte Quartal 2003 mit dem nun angefochtenen Abgabenbescheid festsetzen müssen. Der Grundsatz ne bis in idem sei dabei nicht verletzt worden. Deswegen erscheine die Beschwerde wenig erfolgversprechend zu sein.

Dagegen wenden sich die Bf in ihrer Eingabe vom 16. Februar 2012. Sie begründen ihre an den UFS gerichtete Beschwerde nach Wiedergabe des wesentlichen Sachverhaltes vor allem damit, sie hätten mit Eventualantrag vom 25. Mai 2011 in dieser Angelegenheit die

Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO begehrt. Der Aussetzungsantrag sei deshalb notwendig geworden, weil ihrem ersten Aussetzungsantrag in diesem Verfahren ursprünglich stattgegeben worden sei. In derselben Sache sei ein weiterer Abgabenbescheid erlassen worden, gegen den wiederum die Rechtsmittel der Berufung und der Beschwerde wegen Verletzung des Grundsatzes ne bis in idem eingebracht wurden. Dem Aussetzungsantrag, der gemeinsam mit der Beschwerde an den UFS gestellt wurde, habe die belangte Behörde wiederum gemäß § 212a Abs. 2 lit. a BAO mit dem Argument die Bewilligung versagt, dass diese nach Lage des Falles wenig erfolgsversprechend erscheinen würde. Trotz der einschlägigen Judikate des UFS vom 08. März 2010 und vom 25. März 2011 habe das Zollamt Graz unter Hinweis auf eine Entscheidung des UFS vom 22. Jänner 2010 den Antrag auf Aussetzung der Einhebung abgewiesen. Gegen diesen abweisenden Bescheid sei das Rechtsmittel der Berufung erhoben worden. Diese Berufung sei unter Beibehaltung derselben Argumente, die bereits in der Erstentscheidung als Grundlage gedient hätten, mit Berufungsvorentscheidung unter Wiederholung derselben Argumente abermals abgewiesen worden.

Die Bf begründen ihre Beschwerde damit, das Zollamt Graz habe trotz der ständigen Judikatur des UFS zur Rechtsfrage, ob eine Änderung des Abgabenzitraums eine neue Sache bedinge und trotz der Tatsache, dass ein Erfolg vor dem UFS zumindest nicht wenig erfolgsversprechend erscheine, unter Hinweis auf eine Entscheidung des UFS vom 22. Jänner 2010 dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben; dies in dem Wissen, dass die vom Zollamt Graz zitierte Entscheidung vor den beiden einschlägigen Entscheidungen des UFS vom 8. März 2010 und vom 25. März 2011 ergangen sei und die Rechtsmeinung des Zollamtes Graz weder stützen noch dazu beitragen könne, die von ihnen eingebrachte Beschwerde als wenig erfolgsversprechend einzustufen.

Wie das Zollamt Graz richtig ausgeführt habe, sei eine Abänderung des Anmeldezeitraums in der Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2010 unzulässig gewesen. Richtig sei auch, dass der ursprüngliche Abgabenbescheid deshalb zu beheben gewesen sei. Daraus könne jedoch nicht geschlossen werden, dass für denselben Sachverhalt ein neuer Bescheid erlassen werden könne. Die von den Bf zitierten Entscheidungen des UFS vom 8. März 2010 und vom 25. März 2011 würden im Gegensatz zur Rechtsmeinung des Zollamtes Graz ganz klar und eindeutig besagen, dass es eben nicht möglich sei, in derselben Sache einen neuen Bescheid zu erlassen. Die zitierte Entscheidung des UFS vom 22. Jänner 2010, ZRV/0171-Z3K/06, lasse entgegen den Ausführungen des Zollamtes Graz keine andere Interpretation der Rechtslage zu. Die vom Zollamt zitierte Entscheidung besage schlicht nur, dass die Berufungsbehörde einen Altlastenbeitrag in einer Berufungsvorentscheidung nicht erstmals festsetzen könne. Im vorliegenden Fall sei die Abgabe aber nicht erstmals festgesetzt, sondern in derselben Sache

für einen anderen Abgabenz Zeitraum eine weiteres Mal festgesetzt worden. Damit habe die Behörde genau jenen Tatbestand erfüllt, den der UFS in den beiden zitierten Entscheidungen aufgrund des Grundsatzes ne bis in idem als unzulässig erkannt habe. Faktum sei nämlich, dass eine Änderung des Abgabenz Zeitraumes bei unverändertem Bestand der maßgebenden tatsächlichen Umstände keine neue Sache entstehen lasse und daher mit der rechtskräftigen Berufungsvorentscheidung, mit der der Abgabenbescheid behoben wurde, bereits eine entschiedene Sache vorliege. Gerade weil es unterschiedliche Entscheidungen der UFS gebe und die jüngere Judikatur des UFS in der Hauptsache klar auf eine Entscheidung im Sinne der gestellten Beschwerdeanträge hinweise und eben nicht als wenig erfolgsversprechend anzusehen sei, wären die Voraussetzungen für eine Genehmigung der Aussetzung gegeben. Wenn in einem so klaren Fall vom Zollamt Graz erfolgreich mit dem Argument des mangelnden Erfolgsversprechens argumentiert werden könnte, würde sich die Bestimmung des § 212a BAO ad absurdum führen, weil es dann keine Möglichkeit gebe, einen solchen Antrag positiv entschieden zu bekommen.

Aus diesen Gründen stellten die Bf die Anträge, der UFS wolle der Beschwerde und aufgrund der Sach- und Rechtslage dem Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 25. Mai 2011 stattgeben.

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

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO ist die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt, auf Antrag des Abgabepflichtigen insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Berufungserledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Berufung die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. ist die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen,

- a) insoweit die Berufung nach Lage des Falles wenig erfolgsversprechend erscheint, oder
- b) insoweit mit der Berufung ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder
- c) wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

Anträge auf Aussetzung der Einhebung können gemäß Abs. 3 bis zur Entscheidung über die Berufung (Abs. 1) gestellt werden. Sie sind zurückzuweisen, wenn sie nicht die Darstellung

der Ermittlung des gemäß Abs. 1 für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabebetrages enthalten. Weicht der vom Abgabepflichtigen ermittelte Abgabebetrag von dem sich aus Abs. 1 ergebenden nicht wesentlich ab, so steht dies der Bewilligung der Aussetzung im beantragten Ausmaß nicht entgegen.

Nach Abs. 4 leg. cit. sind die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften auf Berufungen gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Berufungen betreffende Vorlageanträge (§ 276 Abs. 2) sinngemäß anzuwenden.

Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht gemäß Abs. 5 leg. cit. in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer über die Berufung (Abs. 1) ergehenden

a) Berufungsvorentscheidung oder

b) Berufungsentscheidung oder

c) anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung

zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages (§ 276 Abs. 2) nicht aus. Wurden dem Abgabepflichtigen für einen Abgabebetrag sowohl Zahlungserleichterungen als auch eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, so tritt bis zum Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung ein.

Gemäß § 85c Abs. 8 ZollR-DG gelten für die Einbringung der Beschwerde, das Verfahren des unabhängigen Finanzsenates sowie dessen Entscheidungen die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO, soweit in diesem Bundesgesetz enthaltene Regelungen nicht entgegenstehen, sinngemäß.

Aus Abs. 1 des § 212a BAO ergeben sich kardinale Anspruchsvoraussetzungen insofern, als die Aussetzung der Einhebung zunächst einen diesbezüglichen Antrag, der im gegebenen Fall unbestritten vorliegt, voraussetzt. Eine weitere wesentliche Voraussetzung ist die Abhängigkeit der Abgabenhöhe von der Erledigung einer Berufung, demnach von einer unerledigten Berufung.

Eine Berufungsvorentscheidung ist eine das Berufungsverfahren abschließende Erledigung (Ritz, BAO Kommentar<sup>4</sup>, §212a, Rz 28). In Zollangelegenheiten ist als Besonderheit von einem „zwingend zweistufigen“ Rechtszug ausgehen (§ 85b und § 85c ZollR-DG). Dieser unterscheidet sich - bedingt durch gemeinschaftsrechtliche Vorgaben - wesentlich vom Rechtszug in Steuerangelegenheiten. Nur in Steuerangelegenheiten ist eine Berufung bei eingebrachtem Vorlageantrag wiederum unerledigt. In einem Zollverfahren hingegen wird die



Berufung als Rechtsbehelf der ersten Stufe durch die Berufungsvorentscheidung erledigt. Die Beschwerde als Rechtsbehelf der zweiten Stufe wird durch die Berufungsentscheidung erledigt. Die Berufung ist der Rechtsbehelf gegen einen Bescheid. Die Beschwerde ist der Rechtsbehelf gegen eine Berufungsvorentscheidung (argumentum: § 85c Abs. 1) und als solche (und nur diese) Inhalt des Rechtsbehelfsverfahrens der zweiten Stufe.

Aus der Sicht der Anspruchsvoraussetzungen im Sinne des § 212a Abs. 1 BAO ist bei Rechtsbehelfsverfahren im Bereich der sachlichen Zuständigkeit der Zollbehörden bei Vorliegen von Berufungsvorentscheidungen in der Hauptsache, gegen die eine Beschwerde eingebracht wurde, damit eine der wesentlichsten Voraussetzungen, namentlich eine (wiederum) unerledigte Berufung nicht gegeben. Es hängt in Zollverfahren in diesem Falle die Einhebung der Abgabe nicht mehr von der Erledigung einer Berufung ab. In Zollverfahren erledigt die Berufungsvorentscheidung die Berufung und die Berufungsentscheidung die Beschwerde.

Der Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 20. November 2007 hatte als maßgebenden Aussetzungszeitraum den Zeitraum der Erhebung der Berufung in der Hauptsache (31. März 2011) bis zur Bekanntgabe der Berufungsvorentscheidung vom 19. April 2011 über die Berufung in der Hauptsache betroffen.

Weil nur berufsungsverfängene oder beschwerdeverfängene Abgaben ausgesetzt werden können, war diese Anspruchsvoraussetzung einer offenen Berufung im gegebenen Fall daher im Zeitpunkt der Entscheidung mit Bescheid vom 27. April 2011, Zl. 700000/ppppp/2011, nicht mehr gegeben.

In der Folge wurde der von den Bf in der Berufungsschrift vom 25. Mai 2011 gegen den Bescheid des Zollamtes Graz vom 27. April 2011 eventualiter gestellte Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO zur Sache des nun im Rechtszug an den UFS herangetragenen Verfahrens. Dieser Antrag betrifft als maßgebenden Aussetzungszeitraum den Zeitraum der Erhebung der Beschwerde in der Hauptsache (19. Mai 2001) bis zur Bekanntgabe der noch ausstehenden Berufungsentscheidung über die Beschwerde in der Hauptsache.

Die beim UFS in der Hauptsache behängende Beschwerde ist noch nicht erledigt, eine Beschwerde ist offen und ist damit die Anspruchsvoraussetzung beschwerdeverfängener Abgaben gegeben, so dass der UFS im Hinblick auf die begehrte Aussetzung grundsätzlich im Rechtszug in der Sache zu entscheiden hat.

Bei der Aufhebung eines Bescheides durch Berufungsvorentscheidung handelt es sich um eine meritorische Entscheidung mit der Rechtsfolge, dass res iudicata vorliegt und dass in dieser Sache keine weitere Entscheidung mehr ergehen darf. Der Begriff der res iudicata ist wie

jener der Rechtswirkung von Bescheiden eine Auswirkung des Grundsatzes ne bis in idem, eine der grundlegenden Säulen der österreichischen Verfahrensrechtsordnung. Er besagt, dass in ein und derselben Sache nicht zweimal entschieden werden darf (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeit; siehe Bichler, ÖStZ 1995, 233).

Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der ersten Instanz gebildet hat (zB VwGH 29.7.2010, 2009/16/0152).

Nur der Spruch (also die Sache) eines Bescheides erwächst in Rechtskraft und kann den Beschwerdeführer in subjektiven Rechten verletzen (zB VwGH 9.12.2004, 2000/14/0197). Bei der Beurteilung des in materieller Hinsicht in Rechtskraft erwachsenden Inhalts eines Bescheides ist davon auszugehen, dass Spruch und Begründung eines Bescheides eine Einheit bilden. Die dem Spruch beigegebene Begründung kann aber „nur dann“ als Auslegungsbehelf herangezogen werden, wenn der Spruch eines rechtskräftigen Bescheides, für sich allein beurteilt, Zweifel an seinem Inhalt offen lässt. Ist aber der Spruch eines Bescheides eindeutig, dann kommt der Begründung eine den Inhalt des Bescheides modifizierende Wirkung nicht zu. Selbst ein Widerspruch der Begründung zum Spruch ist unerheblich, wenn nach dem Wortlaut des Spruches eines Bescheides über dessen Inhalt kein Zweifel obwalten kann (zB VwGH 16.02.2012, 2010/01/0033).

Soweit in Abgabenvorschriften nichts anderes vorgeschrieben ist, hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheid festzusetzen (§ 198 Abs. 1 BAO). Mit dem Spruch von Bescheiden wird die Sache von Bescheiden zum Ausdruck gebracht. Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten (§ 198 Abs. 2 BAO). Diese Größen sind als Sache die Angelegenheit, die durch den Spruch erstinstanzlicher Bescheide zum Ausdruck gebracht den Inhalt des Verfahrens bildet. Diese Größen, die Bemessungsgrundlagen als Grundlagen der Abgabenfestsetzung werden im Spruch eines Abgabenbescheides als objektive mengen- und wertbezogene Größen ihrem Wesen nach sachausgerichtet und bei zeitraumbezogenen Abgaben für einen bestimmten Zeitraum festgehalten.

Eine individualisierende Konkretisierung eines Abgabenfalles ist deshalb geboten, damit ein konkretes Geschehen, ein bestimmter Sachverhalt mit seinen zeitlichen und sachlichen Dimensionen so deutlich in seiner Individualität angesprochen und bezeichnet wird, dass die Abgabensache in ihrer tatsächlichen Gegebenheit von einer Rechtskraft (und damit verbundenen Wirkung, wie dem Wiederholungsverbot) umschlossen sein kann (siehe Stoll, BAO Kommentar<sup>2</sup>, § 198, 2076).

Zu den Bemessungsgrundlagen gehört notwendigerweise auch der Zeitraum, für den die jeweiligen Abgaben vorgeschrieben wurden (VwGH 18.6.1993, 90/17/0339).

Nun soll die Frage nach der Sache des mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2010 aufgehobenen Bescheides vom 5. Dezember 2007 und nach der Sache des Bescheides vom 4. März 2011 aufgelöst werden.

Sache (Inhalt) des Spruches des Bescheides vom 5. November 2007 ist die Entstehung eines Altlastenbeitrages in der Höhe von € 18.489,60 für das „zweite Quartal 2004“ zuzüglich eines Verspätungs- und Säumniszuschlages in jeweils gleicher Höhe von € 369,79 für die Bf.

Damit hat das Zollamt Graz die Sache des konkreten Abgabenverfahrens und damit insoweit auch den Rahmen für eine allfällige Abänderungsbefugnis im Rechtszug festgelegt. Nur der Spruch eines Bescheides unterliegt regelmäßig der Überprüfung und allfälligen Abänderung im Rechtszug.

Sache (Inhalt) des Spruches des Bescheides vom 4. März 2011 ist die Entstehung eines Altlastenbeitrages in der Höhe von € 18.489,60 für das „vierte Quartal 2003“ zuzüglich eines Verspätungs- und Säumniszuschlages in jeweils gleicher Höhe von € 369,79 für die Bf.

In beiden Bescheiden bilden Spruch und Begründung eine Einheit. Die jeweils dem Spruch beigegebene Begründung könnte aber nur dann als Auslegungsbehelf herangezogen werden, wenn der Spruch des jeweiligen Bescheides, für sich allein beurteilt, Zweifel an seinem Inhalt offen ließe. Dies ist weder beim Bescheid vom 5. November 2007, noch bei jenem vom 4. März 2011 der Fall. Im Bescheid vom 5. November 2007 wurde ein Altlastenbeitrag für das „zweite Quartal 2004“ festgesetzt. Im Bescheid vom 4. März 2011 wurde ein Altlastenbeitrag für das „vierte Quartal 2003“ festgesetzt. Damit lag und liegt keine Identität der Sache vor (vgl. dazu auch VwGH 27.2.2008, 2005/13/0099; 26.9.2006, 2006/17/0078; 29.3.2006, 2003/08/0032)

Zur Frage, ob die beiden Entscheidungen des UFS vom 8. März 2010 bzw. vom 25. März 2011, GZen. RV/0432-S/09 und RV/0276-KI/09, einschlägig sind, ist zunächst und einleitend darauf hinzuweisen, dass sich diese beiden Entscheidungen mit einer Normverbrauchsabgabe (NoVa) und einer Kraftfahrzeugsteuer beschäftigt haben. Vom jeweiligen Berufungswerber wurde der Tatbestand der widerrechtlichen Verwendung eines PKW verwirklicht.

Im Hinblick darauf, dass die Verwendung von Fahrzeugen ohne Zulassung gemäß § 37 KFG iVm § 82 Abs. 8 bis zu zwei Monate ab der Einbringung in das Bundesgebiet zulässig ist, wurde der zunächst in den danach aufgehobenen Bescheiden herangezogene Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld (Zeitpunkt der zweckwidrigen Verwendung) in

Anlehnung an die dazu ergangene Judikatur des UFS vom zuständigen Finanzamt in den neuen Bescheiden um zwei Monate nach hinten verschoben.

Der UFS hat den NoVa-Bescheid zur GZ. RV/0432-S/09 mit der Begründung aufgehoben, dass sich die Bescheide vom 27. Jänner 2009 von jenen vom 11. Mai 2009 lediglich hinsichtlich des Zeitpunktes der Entstehung der Steuerschuld unterscheiden haben.

Die Entscheidung des UFS zu GZ. RV/0276-KI/09 hatte einen ähnlichen Fall, bei dem sich der Bescheid vom 17. Oktober 2008 von jenem vom 23. Februar 2009 auch nur hinsichtlich des Zeitpunktes der Entstehung der NoVa unterscheiden hat, zum Inhalt.

Bei der NoVa handelt es sich um eine „zeitpunktbezogene“ Abgabe. Die Lösung der Frage, wann - zu welchem Zeitpunkt - eine NoVA-Steuerschuld entstanden ist, war gemäß den erwähnten Berufungsentscheidungen die Lösung einer reinen Rechtsfrage (eine Steuerschuldentstehung entweder im Zeitpunkt der zweckwidrigen Verwendung oder eine Steuerschuldentstehung zwei Monate ab der Einbringung in das Bundesgebiet). Deshalb hätte die belangte Behörde die jeweils zeitlich älteren Bescheide über die Festsetzung der NoVa nicht mit den rechtskräftigen Berufungsvorentscheidungen ersatzlos aufheben dürfen, sondern abändern sollen.

Eine Aufhebung darf nur erfolgen, wenn in der Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kommt. In dieser Sache - die maßgebenden tatsächlichen Umstände und die Rechtslage sind gemäß den erwähnten Entscheidungen unverändert geblieben - hätte somit keine neuerliche Entscheidung ergehen dürfen.

Der UFS hat den Berufungen daher jeweils wegen res iudicata stattgegeben.

Die Berufungsentscheidungen sind für das gegenständliche Verfahren nicht einschlägig, weil bei gleicher Sache, gleich gebliebenen tatsächlichen Umständen und gleicher Rechtslage lediglich Rechtsfragen anders gelöst wurden.

In der Verwaltung wurde dahingehend, ob die maßgebenden tatsächlichen Umstände tatsächlich gleich bleiben, ob also tatsächlich res iudicata vorliegen kann, angedacht, dass sich durch die - in Anlehnung an UFS-Judikatur - verursachte Verschiebung des Zeitpunktes der Entstehung der Steuerschuld grundsätzlich ja auch die Bemessungsgrundlage für die NoVa und damit möglicherweise die Sache ändert. Es ist allgemein bekannt, dass sich der gemeine Wert eines Neufahrzeuges innerhalb der ersten Monate nach Zulassung erheblich verringert.

Im verfahrensgegenständlichen Verfahren war die Sache, die den Inhalt des Spruches des aufgehobenen Bescheides vom 5. November 2007 (Entstehung eines Altlastenbeitrages in der Höhe von € 18.489,60 für das „zweite Quartal 2004“ zuzüglich eines Verspätungs- und Säumniszuschlages in jeweils gleicher Höhe von € 369,79 für die Bf) gebildet hat aber nicht

mit jener Sache, die Gegenstand des Spruches des Bescheides vom 4. März 2011 (Entstehung eines Altlastenbeitrages in der Höhe von € 18.489,60 für das „vierte Quartal 2003“ zuzüglich eines Verspätungs- und Säumniszuschlages in jeweils gleicher Höhe von € 369,79 für die Bf) war, ident.

Altlastenbeiträge entstehen „zeitraumbezogen“. Gemäß § 7 AISAG entsteht die Beitragsschuld - ausgenommen die Beförderung zu einer Tätigkeit außerhalb des Bundesgebietes - mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde. Im Hinblick auf die beitragspflichtige Tätigkeit ist eine Sachfrage zu lösen.

Die Sache des Bescheides vom 5. November 2007 war durch dessen Spruch - die Entstehung eines Altlastenbeitrages in der Höhe von € 18.489,60 für beitragspflichtige Tätigkeiten im zweiten Quartal 2004 zuzüglich eines Verspätungs- und Säumniszuschlages in jeweils gleicher Höhe von € 369,79 für die Bf - festgelegt. Damit hat das Zollamt Graz die Sache des konkreten Abgabefalles und insoweit auch den Rahmen für eine allfällige Abänderungsbefugnis im Rechtszug festgelegt. Regelmäßig unterliegt der Spruch, die Sache eines Bescheides der Überprüfung und allfälligen Abänderung im Rechtsmittelverfahren. Das Zollamt Graz als Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe war im Rechtszug nicht berechtigt, den durch den Spruch des Bescheides vom 5. November 2007 festgelegten Zeitraum, damit die festgelegte Sache abzuändern.

In diesem Zusammenhang sollen die Bf daran erinnert werden, dass sie in der der Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2010 (mit dieser wurde der Bescheid vom 5. November 2007, Zl. 700/yyyyy/bb/2004, aufgehoben) zugrunde liegenden Berufung gegen den Bescheid vom 5. November 2007 vorgebracht haben, das Zollamt Graz habe sich bei seiner Massenangabe offenbar auf ein Schreiben der Fa. B GmbH bezogen, dass sie nicht betreffe, dass ihnen der Ort der Lieferung mit „D“ nicht bekannt sei und dass die Rechnung nichts mit den auf dem Grundstück angelieferten Baurestmassen zu tun habe. Das Zollamt Graz habe den Abgabefall im Bescheid vom 5. November 2007 offenbar auch von einer ihnen nicht zurechenbaren Rechnung abgeleitet.

Das Zollamt Graz hat im Bescheid vom 4. März 2011 - diesmal mit dem vierten Quartal 2003 als richtigem Bemessungszeitraum - zunächst wiederum die bisher erhobene Tonnage, in der Meinung sie sei nach wie vor richtig, herangezogen. Es hat im Zuge von weiteren Erhebungen aber feststellen müssen, dass es sich beim Ort „D“ um eine Betriebsstätte der Fa. B GmbH handelt. Dort werden von dieser Erdaushub- und Bauschuttmaterialien zur Weiterverarbeitung bzw. Entsorgung übernommen. Für die Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe stand damit durch diese weiteren Erhebungen fest, dass eine Menge von 1.213 to tatsächlich nicht an den

Ort der gegenständlichen Wegbefestigung, sondern an die Betriebsstätte der Fa. B GmbH verbracht worden ist.

Das Zollamt Graz durfte rechtens in der vor dem UFS in der Hauptsache mit noch nicht erledigter Beschwerde bekämpften Berufungsvorentscheidung vom 19. April 2011, Zl. 700000/rrrrr/2011, die Tonnage betreffend den richtigen Anmeldezeitraum „viertes Quartal 2003“ abändern und diesbezüglich der Berufung hinsichtlich der Bemessungsgrundlage (Tonnage) stattgegeben. Der Berechnung des Beitrages betreffend das vierte Quartal 2003 liegen somit 1.355 to Baurestmassen (2.568 to minus 1.213 to ergibt 1.355 to) zugrunde; dem verfahrensgegenständlichen Aussetzungsantrag damit die in der Berufungsvorentscheidung geminderten Altlastenbeiträge und Nebenabgaben.

Der Grundsatz ne bis in idem als eine der grundlegenden Säulen der österreichischen Verfahrensrechtsordnung, wonach in ein und derselben Sache nicht zweimal entschieden werden darf, verlangt, dass es verfahrensgegenständlich nicht zu ein und demselben Anspruchszeitraum zwei Entscheidungen geben darf.

Die rechtskräftige Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2010 bedingt, dass zum Anspruchszeitraum „zweites Quartal 2004“ bei gleich gebliebener (bleibender) Rechtslage und bei gleich gebliebenen tatsächlichen Umständen keine weitere Entscheidung ergehen darf. Zum Anspruchszeitraum „viertes Quartal 2003“ gibt es keine zweite zum Bescheid vom 4. März 2011 sachidentische erstinstanzliche Entscheidung.

Aufgabe eines Aussetzungsverfahrens gemäß § 212a BAO ist es nicht, die Berufungsentscheidung (in der Hauptsache) vorwegzunehmen. Die Abgabenbehörden haben lediglich die Erfolgsaussichten anhand des Berufungsvorbringens zu beurteilen (zB VwGH 16.5.2002, 2000/13/0100) und dabei in der Berufung nicht dargelegte Fragen der rechtlichen Beurteilung, die zu einem Erfolg führen könnten, nicht auszuklammern (VwGH 17.4.2000, 99/17/0437).

Zur eingewendeten Verjährung ist deswegen noch auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 19. April 2011 zu verweisen, denen im Zuge der Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen für eine Aussetzung der Einhebung vorerst nichts hinzuzufügen ist. Dabei ist aber auch darauf hinzuweisen, dass in Aussetzungsverfahren Einwendungen lediglich überschlagsmäßig auf Plausibilität anhand der sich aus dem Berufungs- und Beschwerdevorbringen (eingeschlossen allfällige ergänzende Vorbringen) ergebenden Erfolgsaussichten geprüft werden. Die Ausführungen zur Verjährung erscheinen plausibel zu sein.

Die Beurteilung der Erfolgsaussichten einer Berufung anlässlich der Entscheidung über einen Aussetzungsantrag ist keinesfalls für die Berufungserledigung richtungsweisend und somit nicht präjudiziell.

Eine Aussetzung der Einhebung ist insoweit nicht zu bewilligen, als die Berufung (Beschwerde) nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint. Im gegenständlichen Verfahren ist das Berufungs- und Beschwerdevorbringen wenig erfolgversprechend, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Graz, am 31. August 2012