

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 5 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch RA Dr. Christian Eberl, Opernring 7, 1010 Wien, wegen der Finanzvergehen der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) iVm § 3 Abs. 1 Z 1 lit. a Altlastensanierungsgesetz (ALSAG) über die Beschwerde der Beschuldigten vom 22. Juli 2019 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim damaligen Zollamt Wien als Finanzstrafbehörde vom 5. März 2019, Zl. AFB, Strafnummer 2018, SpS, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27. September 2021 in Abwesenheit der Beschuldigten, jedoch in Anwesenheit ihres Verteidigers Dr. Christian Eberl, des Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und das angefochtene Erkenntnis des Spruchsenates wie folgt abgeändert:

Das nunmehr beim Zollamt Österreich als Finanzstrafbehörde gegen ***Bf1*** zur Strafnummer 2018 geführte Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der grob fahrlässigen Verkürzung von Altlastenbeiträgen der GmbH. für Teilbeträge für die Quartale I/2013 bis IV/2013 in der Höhe von € 1.410.074,80 sowie Teilbeträge für die Quartale I/2014 bis IV/2014 in der Höhe von € 499.468,00 sowie für Zeiträume der Quartale II – IV/2014 wird gemäß §§ 136, 157, 82 Abs. 3 lit. c FinStrG eingestellt.

Über ***Bf1*** wird für die verbleibenden Finanzvergehen der grob fahrlässigen Verkürzung der Altlastenbeiträge der GmbH. von € 141.560,40 für die Kalendervierteljahre I bis IV/2013 sowie von € 35.383,20 für das Kalendervierteljahr I/2014 gemäß § 34 Abs. 3 FinStrG eine Geldstrafe in Höhe von € 18.000,00 verhängt.

Gemäß § 20 FinStrG wird für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die an dessen Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe mit fünf Tagen festgesetzt.

Gemäß § 185 FinStrG sind die Kosten des Strafverfahrens in unveränderter Höhe mit € 500,00 sowie die Kosten des allfälligen Strafvollzuges zu ersetzen.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Zollamt Wien als Finanzstrafbehörde als Finanzstrafbehörde vom 5. März 2019, Zl. AFB (Strafnummer 2018), wurde Frau ***Bf1*** schuldig erkannt, sie hätte im Bereich des Zollamtes Wien im Zeitraum Quartal I/2013 bis IV/2014 grob fahrlässig (§ 8 Abs 2 und 3 FinStrG) unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, indem sie die angefallenen Altlastenbeiträge (ergänzt: der GmbH. von gesamt € 2.086.486,40) nicht selbst berechnet und entrichtet habe und dadurch das Finanzvergehen der (grob) fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs 1 FinStrG iVm § 3 Abs. 1 Z 1 lit. a AISAG begangen hätte. Deswegen wurde über sie gemäß § 34 Abs 3 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von EUR 300.000,00 festgesetzt.

Gemäß § 20 Abs 1 FinStrG trete an die Stelle der Geldstrafe im Falle deren Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 3 Monaten.

Gemäß § 185 FinStrG habe die Bestrafte die Kosten des Strafverfahrens in der Höhe von € 500,00 und des allfälligen Vollzuges zu ersetzen.

Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

Vorweg sei festgehalten, dass die Beschuldigte zur mündlichen Verhandlung am 5.3.2019 krankheitsbedingt nicht erschienen ist, jedoch ihr Verteidiger anwesend war und nicht auf ihre Teilnahme bestand, sodass in ihrer Abwesenheit verhandelt und entschieden werden konnte.

Durch das abgeführte Finanzstrafverfahren, insbesondere die Verlesung der Erhebungsergebnisse und der Urkunden ./1 bis ./8 sowie ./A bis ./C und der RU4-Bescheide des Amtes der Niederösterreichischen Landesregierung im Zusammenhalt mit den Aussagen des Mitbeschuldigten A. B. und der Zeugen Z1 und Z2 wurde folgender Sachverhalt als erwiesen festgestellt:

Die 50-jährige Beschuldigte ist Österreicherin, verheiratet, sorgepflichtig für drei Kinder und machte keine Angaben zu ihren Einkommens- und Vermögensverhältnissen. Sie ist finanzstrafrechtlich nicht vorgemerkt. Sie ist seit 2006 Geschäftsführerin der GmbH. (idF GmbH) und seit 2010 99%-Gesellschafterin.

Das Unternehmen ist im Firmenbuch beim Handelsgericht Wien eingetragen. Der Gesellschaftsvertrag wurde am 29.10.1979 abgeschlossen. Der Mitbeschuldigte A. B. war von

3.9.2009 bis 31.12.2015 bei dieser Firma beschäftigt, ab März 2013 als Prokurist und Nachfolger von Z1.

Durch die Betriebsprüfung des Zollamtes Wien wurde das Unternehmen GmbH für den Zeitraum 1.1.2013 bis 31.12.2016 geprüft. Die Niederschrift diesbezüglich wurde am 29.11.2017 mit der Beschuldigten und ihrem Verteidiger aufgenommen. Dabei wurde festgestellt, dass die GmbH geprüftes Recyclingmaterial, das temporär altlastenbeitragsfrei eingesetzt werden kann, für eine Drainageschicht letztendlich endgültig verwendet hat, und somit nach Ablauf eines Jahres die Altlastenbeitragspflicht gem § 3 Abs 1 AISAG entstand. Diese wurde nicht, wie im AISAG vorgeschrieben, selbst berechnet, angemeldet und entrichtet. Die Abgaben in der Höhe von insgesamt € 180.482,47 (Altlastenbeitrag und Säumniszinsen) wurden letztendlich durch das Zollamt Wien mittels Bescheid vom 28.12.2017 (Bescheid1) vorgeschrieben.

Über die o.a. Entstehung der Altlastenbeitragspflicht nach Ablauf eines Jahres wurde die GmbH, dort vertreten durch Prokurist B., bereits in einer Niederschrift der Betriebsprüfung des Zollamtes Wien vom 4.9.2013 hingewiesen.

Durch die Betriebsprüfung des Zollamtes Wien wurde in der Niederschrift vom 29.11.2017 ebenfalls festgestellt, dass durch die GmbH Lagerungen von Abfällen ohne die erforderliche Bewilligung vorgenommen wurden. Auch diese wurden nicht selbst berechnet, angemeldet und entrichtet. Die entstandenen Abgaben in der Höhe von insgesamt € 1.947.733,66 (Altlastenbeitrag und Säumniszinsen) wurden letztendlich auch durch das Zollamt Wien mittels Bescheid vom 28.12.2017 (Bescheid2) vorgeschrieben.

Die Verantwortlichkeit zur Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Angelegenheiten, insbesondere der gegenständlich relevanten Abgaben und Selbstberechnung von AISAG-Beitragsmeldung lag immer und somit auch im Tatzeitraum bei der handelsrechtlichen Geschäftsführung und wurde von dieser auch wahrgenommen (abgegebene Leermeldungen der GmbH für die Quartale I/2006 bis IV/2011), wohingegen B. - wie bereits sein Vorgänger Z1 - Deponieverantwortlicher war, Stellvertreter für das Tagesgeschäft und für dienstrechtliche Angelegenheiten ohne Recht und Pflicht zur Berechnung und Entrichtung von Altlastenbeiträgen und Steuern. Abrechnungstätigkeiten bezogen sich nur auf Vermessungs-, Berechnungs- und Schätzungstätigkeiten im Zusammenhang mit bei Bauvorhaben angefallenen beziehungsweise bewegten Erd- und sonstigen Aushubmaterialien.

Die Beschuldigte ***Bf1*** ist seit Jahren in dieser Branche tätig. Auch wusste sie laut eigener Aussage, dass im Sinne des Altlastensanierungsgesetzes der Beitragsschuldner bis spätestens am 15. Tag des auf das Kalenderviertel zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung des Altlastenbeitrages bei dem für die Einhebung zuständigen Zollamt einzureichen hat. Sie hätte sich als durchschnittlich gewissenhafte Geschäftsführerin eines derartigen Unternehmens gewissenhafter um die Gebote und Verbote, die im Altlastensanierungsgesetz geregelt sind,

kümmern müssen und können, wonach sie nach § 80 Abs 1 BAO verpflichtet und berechtigt ist. Demnach hat sie insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwaltet, entrichtet werden. Die Geschäftsführerin einer GmbH ist somit als gesetzlich festgelegtes Handlungsorgan der GmbH verpflichtet, alle steuer- und abgabenrechtlichen Angelegenheiten sorgfaltsgemäß zu erfüllen. Die Geschäftsführerin hat in der Konsequenz die Verantwortung, auch die Fragen, an welchen Orten Ablagerung stattfinden dürfen, welche Bewilligungen dazu eingeholt werden müssen und ob auch in diesem Zusammenhang Abgaben zu entrichten sind, zu klären. Dies ist eine der wichtigsten Fragen, mit der sich die Geschäftsführerin eines derartigen Unternehmens auseinandersetzen muss. Als Handlungsorgan hätte sie, auch wenn sie bei Betriebsprüfungen wie am 4. September 2013 nicht anwesend war, sich selbstständig über den Inhalt der Prüfung informieren und den Erkenntnissen des Prüfungsberichtes entsprechend agieren müssen. Eine Abwälzung der Verantwortung auf andere Personen ist in dieser grundlegenden Position nicht möglich.

Frau ***Bf1*** hat somit durch ihr ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidriges Handeln eine grob fahrlässige Abgabenhinterziehung verursacht, wobei sie zu entsprechender Sorgfalt befähigt war und die ihr auch zuzumuten war.

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die oben angeführten Beweismittel. Die Verantwortung der Beschuldigten bestand im Wesentlichen in einer Abwälzung auf B., der jedoch glaubwürdig und durch die Aussagen der weiteren vernommenen Zeugen bestätigt versichern konnte, dass die alleinige Verantwortung für sämtliche Beitragspflichten, AISAG-Belange und abgabenrechtliche Angelegenheiten bei Mag. ***Bf1*** lag, sie dies auch wusste und diese von ihr zumindest zum Teil auch wahrgenommen wurden. Er vermochte eindrucksvoll darzutun, worin seine Aufgaben bestanden und dass dazu nicht abgabenrechtliche Belange zählten, woran auch die Bestellsurkunde ./A (zum Verantwortlichen nach § 9 VStG) nichts zu ändern vermochte. Die Abweisung der zuletzt gestellten Beweisanträge auf Ladung und Vernehmung der beiden Betriebsprüfer zum Beweis dafür, wer bei der Besprechung 2013 anwesend gewesen sei, gründet darauf, dass dies laut Protokoll unbestritten B. war, was jedoch an der alleinigen Verantwortlichkeit von ***Bf1*** nichts ändert. Der Zeugenantrag war abzuweisen, weil ohne Belang ist, ob dieser bis 2012 als Geschäftsführer für AISAG und AWG zuständig war, weil daraus nicht geschlossen werden kann, wofür B. ab März 2013 zuständig war. Das grob fahrlässige Handeln der Beschuldigten ergab sich daraus, dass sie trotz der Kenntnis über diese Verantwortung und nachdem sie die Jahre davor auch selbst die Leermeldungen vorgenommen hatte, im Tatzeitraum ihren abgabenrechtlichen Pflichten nicht nachkam bzw sich darum kümmerte, dass diese erledigt werden. Ihre geistige und körperliche Befähigung zur gebotenen Sorgfalt war unstrittig, die Zumutbarkeit resultiert aus der festgestellten Berufserfahrung.

Dazu hat der Spruchsenat erwogen:

Nach § 34 Abs 1 FinStrG macht sich der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer grob fahrlässig, also unter ungewöhnlicher und auffallender Außerachtlassung der Sorgfalt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt und die ihm zuzumuten ist (§ 8 Abs 2 FinStrG), unter Verletzung einer abgaberechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabeverkürzung bewirkt, zB wenn er in casu Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abführt).

Gemäß § 3 Abs 1 Z 1 AISAG unterliegt das Ablagern von Abfällen (§ 2 AISAG) dem Altlastenbeitrag. Nach § 4 Z 1 AISAG ist Beitragsschuldner der Inhaber einer im Bundesgebiet gelegenen Anlage, in der eine Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis 3a vorgenommen wird. Die Schuld entsteht nach § 7 Abs 1 leg.cit. mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde. Nach § 9 Abs 2 AISAG muss der Beitragsschuldner spätestens am 15. Tag des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung beim zuständigen (§ 9 Abs 1 leg.cit) Zollamt einreichen, in der er den Beitrag selbst zu berechnen hat.

Das Verhalten der Beschuldigten erfüllt die vom Gesetz vorgegebenen Tatbilder in objektiver und subjektiver Hinsicht.

Es war daher mit einem Schuldspruch vorzugehen.

Nach der Bestimmung des § 34 Abs 3 FinStrG wird die fahrlässige Abgabenverkürzung mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des Verkürzungsbetrages (hier: € 2.086.486,40) geahndet.

Nach § 23 FinStrG bemisst sich die Strafe nach der Schuld des Täters und sind die Erschwerungs- und Milderungsgründe, sowie die persönlichen Verhältnisse des Täters zu berücksichtigen.

Als mildernd waren der bisher ordentliche Lebenswandel und das Wohlverhalten seit der lange zurückliegenden Tat, als erschwerend kein Umstand zu werten.

Die verhängte Strafe, bei deren Ausmessung, wie im Spruche dargetan, auf die Bestimmungen des § 23 Abs 3 FinStrG Bedacht genommen wurde, erachtete der Spruchsenat dem gesetzten Verschulden angemessen.

Den Strafzumessungserwägungen entspricht die an Stelle der Geldstrafe im Falle deren Uneinbringlichkeit tretende Ersatzfreiheitsstrafe.

Die Kostenentscheidung beruht auf der bezogenen Gesetzesstelle.“

Beschwerde der Beschuldigten

In der dagegen fristgerecht am 22. Juli 2019 eingebrachten Beschwerde der Beschuldigten wird wie folgt ausgeführt:

„A. Sachverhalt:

Zunächst darf darauf hingewiesen werden, dass der exakt gleiche Sachverhalt auch in der gleichzeitig eingereichten Beschwerde betreffend den belangten Verband, GmbH, vom heutigen Tag vorgebracht wurde.

1. Allgemeines:

1.1. Zum Verband GmbH. (Rechtsverhältnisse, Aufgabenteilung, Funktionen):

[...]

Im verdachtsgegenständlichen Zeitraum beschäftigte die GmbH. im Jahr 2013 durchschnittlich 64 und im Jahr 2014 durchschnittlich 53 Mitarbeiter.

Hinsichtlich der Größe des Verbandes GmbH. zum verdachtsgegenständlichen Zeitraum ist auszuführen, dass folgende zwei Deponien betrieben wurden:

[...]

Die Aufgabenverteilung in der GmbH. war so geregelt, dass Frau ***Bf1*** zwar operative Geschäftsführerin war, sich aber

a) einerseits schon aufgrund der mit der Unternehmensführung einhergehenden zeitlich begrenzten Ressourcen, andererseits hauptsächlich

b) mangels eigener umfassender Kenntnisse im Abfallwirtschaftsrecht (siehe dazu nachstehend unter Punkt 1.2.) und den damit verbundenen Pflichten — immer — eines Experten bedient hat,

wobei diese Tätigkeiten im verdachtsgegenständlichen Zeitraum von Herrn A. B. wahrgenommen wurden und aus rechtlicher Sicht auch wahrgenommen werden mussten (siehe zu den Funktionen und Aufgaben nachstehend umfassend unter Punkt 1.3.): Denn nach § 26 Abs 6 AWG 2002 musste eine für die Einhaltung der abfallrechtlichen Vorschriften verantwortliche Person, die ex lege die Verlässlichkeit und die fachlichen Fähigkeiten und Kenntnisse aufzuweisen hat, namhaft gemacht werden. Da Frau ***Bf1*** im verdachtsgegenständlichen Zeitraum nicht über diese Fähigkeiten und Kenntnisse verfügt hat, musste sie sich eines Experten bedienen. Vor diesem Hintergrund war Herr A. B. für den gesamten abfallrechtlichen Bereich des Unternehmens und somit insbesondere auch für

folgende Bereiche verantwortlich (siehe dazu auch nachstehend unter Punkt 1.3. zur Person B.):

- Artikel I. laufende Betreuung der Deponien (behördentechnisch, arbeitstechnisch)
- Artikel II. Projektentwicklung (ua in Bezug auf die Deponie „***1***“) und -betreuung.
- Artikel III. Eintragungen in das elektronische Register edm
- Artikel IV. Kontakt mit dem Zollamt im Rahmen der Betriebsprüfungen hinsichtlich AISAG—Beiträge

1.2. Zur Person ***Bf1***:

Frau ***Bf1*** war nach der Aktenlage im verdachtsgegenständlichen Zeitraum Geschäftsführerin der Gesellschaft. Sie hat das Unternehmen von ihrem Vater, im Jahr 2010 übernommen.

Frau ***Bf1*** hat Betriebswirtschaft mit Schwerpunkt Transport studiert. Sie hat erst Ende Jänner 2018 die Prüfung als abfallwirtschaftsrechtliche Beauftragte abgelegt und ist per 04.05.2018 zur verantwortlichen Person gemäß § 26 Abs 6 AWG 2002 bestellt worden (siehe Beilage/1). Davor (somit auch im verdachtsgegenständlichen Zeitraum) hatte sie keine einschlägige abfallwirtschaftsrechtliche Erfahrung, so dass sie — wie auch ihr Vater in den Jahren davor - bei der GmbH immer einen abfallrechtlichen Beauftragten zur Wahrnehmung dieser Aufgaben angestellt hat. Dies war im verdachtsgegenständlichen Zeitraum Herr A. B..

1.3. Zur Person A. B.:

Im Rahmen der Organisation und Aufgabenverteilung bei der GmbH. war Herr A. B. aufgrund der Aktenlage im verdachtsgegenständlichen Zeitraum wie folgt eingesetzt:

- als leitender technischer Angestellter, Hauptaufgaben: Deponieaufsicht und diverse Abrechnungstätigkeiten (gemäß Dienstvertrag vom 3.8.2009). Gemäß Punkt 4. dritter Absatz hat er „die behördlichen Vorschriften strikt einzuhalten, den Arbeitgeber über Amtshandlungen zu informieren und Betriebsgebrechen zu melden“;
- als verantwortlicher Beauftragter gemäß § 9 VStG für „die Einhaltung sämtlicher Verwaltungsvorschriften im Zusammenhang mit dem Betrieb der derzeitigen und zukünftigen Gruben und Deponien der GmbH (Bestellungsurkunde vom 1.4.2008);
- als verantwortliche Person gemäß § 26 Abs 6 AWG 2002 mit Wirkung vom 1.10.2011 (gemäß Schreiben der GmbH. vom 30.09.2011 an das Amt der Wiener Landesregierung samt Aufhebung vom 23.12.2015 sowie samt Schreiben des Amtes der Wiener Landesregierung über die Kenntnisaufnahme vom 27.10.2011);

- als einzelvertretungsbefugter Prokurist ab 6.3.2013 bis 15.10.2015 (dann kollektivvertretungsbefugter Prokurist) der GmbH (gemäß Firmenbuch);
- Betriebsleiter, Leiter für den Deponiebetrieb der Bodenaushub- und Inertabfalldeponien, verantwortlicher Beauftragter (siehe vorhin), Abrechnungstechniker für Erdbaubaustellen, Prokurist (siehe Dienstzeugnis vom 16.12.2015);

2. Die verdachtsgegenständlichen Sachverhalte im Allgemeinen:

Es liegen zwei Sachverhalte vor, welche verdachtsgegenständlich sind. Die separate Darstellung ist wesentlich, da betreffend die finanzstrafrechtliche Beurteilung und das dahingehend im Erkenntnis vorgeworfene sorgfaltswidrige Verhalten je nach vorliegendem Sachverhalt zu beurteilen gewesen wäre, was jedoch bislang im gesamten Verfahren nach Ansicht des Verteidigers nicht erfolgt ist.

Diese Sachverhalte stellen sich wie folgt dar:

2.1. Sachverhalt 1 (Drainageschicht):

Aufgrund der Niederschrift vom 29.11.2017 und gemäß Bescheid des Zollamtes Wien vom 28.12.2017 (Zl: Bescheid1) (Beilage ./2, darin auch die Niederschrift vom 29.11.2017) stellt sich dieser Sachverhalt für die Kalendervierteljahre 1 bis 4/2013 und für das Kalendervierteljahr 1/2014 wie folgt dar (zitiert aus Bescheid des Zollamtes Wien vom 28.12.2017 (Zl: Bescheid1):

„Nach den Feststellungen und Ausführungen zur Niederschrift der Betriebsprüfung/Zoll des Zollamtes Wien wurde Recyclingmaterial zur Errichtung einer Schutzschicht (Frostschutzschicht aus gebrochenen Baurestmassen) für die temporäre Oberflächendichtschicht der Abschnitte 1 und 2 der Inertabfallkompartimente eingesetzt, somit war diese Tätigkeit, sofern diese binnen Jahresfrist wieder entfernt werden sollte, von der Beitragspflicht gem. § 3 Abs 3a Z 2 AISAG ausgenommen.

Da diese Schutzschicht aber jedoch dauerhaft verblieben ist, stellt dies eine beitragspflichtige Tätigkeit gem. § 3 Abs. 1 Z 1 lit. a AISAG dar “

Dieser Sachverhalt ist kurz auch in der Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 25.06.2018 wie folgt dargestellt:

„Gemäß dieser Niederschrift wurde durch die Firma GmbH. geprüftes Recyclingmaterial das temporär altlastenbeitragsfrei eingesetzt werden kann durch die Firma GmbH. für eine Drainageschicht letztendlich endgültig verwendet und es entstand somit nach Ablauf eines Jahres die Altlastenbeitragspflicht gemäß § 3 Abs. 1 AISAG. Diese wurde nicht, wie im AISAG vorgeschrieben, selbst berechnet, angemeldet und entrichtet. “

Der strafbestimmende Wertbetrag aus dem Sachverhalt 1 (Drainageschicht) wurde mit EUR 176.943,60 festgelegt.

2.2. Sachverhalt 2 (Lagerung):

Aufgrund der Niederschrift vom 29.11.2017 und gemäß Bescheid des Zollamtes Wien vom 28.12.2017 (Zl: Bescheid2) (Beilage ./3) stellt sich dieser Sachverhalt für die Kalendervierteljahre 1 bis 4/2013 und 1 bis 4/2014 wie folgt dar (zitiert aus Bescheid des Zollamtes Wien vom 28.12.2017 (Zl: Bescheid2):

„Durch die Prüfung der Betriebsprüfung/Zoll des Zollamtes Wien wurde festgestellt, dass vom geprüften Unternehmen auf Deponiekompartimenten Tätigkeiten durchgeführt wurden die nicht vom Bewilligungsumfang erfasst sind.

Das Amt der Niederösterreichischen Landesregierung hat dem geprüften Unternehmen nur ausschließlich Verfahren zur Beseitigung von Abfällen (sog. D-Verfahren) genehmigt, getätigte Verfahren zur Verwertung (sog. R-Verfahren) wurden nicht genehmigt und sind daher auch nicht zulässig.

Demzufolge kann in den Recyclingmaßnahmen des geprüften Unternehmens keine Tätigkeit zur Beseitigung (sog. D-Verfahren) gesehen werden, da hierfür die erforderliche Bewilligung für die Lagerung zur Verwertung von Abfällen nicht vorliegt.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes unterliegt das Lagern (oder Zwischenlagern) in einer kürzeren als der in § 3 Abs 1 Z. 1 lit b AISAG (in der ab 1. Jänner 2006 geltenden Fassung) genannten Zeitdauer der Altlastenbeitragspflicht, wenn nicht alle hierfür erforderlichen behördlichen Bewilligungen (Anzeigen oder Nichtuntersagungen) vorgelegen sind (vgl. z.B. VwGH vom 29.07.2015, Ra 2015/07/0041).

Für die Lagerungen die über das genehmigte Ausmaß der Bewilligung hinausgehen ist eine beitragsfreie Lagerung gem. § 3 Abs 1 Z 1 lit b AISAG nicht möglich, da diese Lagerungen nicht bewilligt wurden, daher entstand gem. § 3 Abs 1 Z 1 AISAG die Beitragspflicht.

Dieser Sachverhalt ist kurz auch in der Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 25.06.2018 wie folgt dargestellt:

„Durch die Betriebsprüfung des Zollamtes Wien wurde in der Niederschrift vom 29.11.2017 ebenfalls festgestellt, dass durch die Firma GmbH. Lagerungen von Abfällen ohne die erforderliche Bewilligung vorgenommen wurden. Auch diese wurden nicht selbst berechnet, angemeldet und entrichtet.

Der strafbestimmende Wertbetrag aus dem Sachverhalt 2 (Lagerung) wurde mit EUR 1.909.542,80 festgelegt.

Der gesamte strafbestimmende Wertbetrag beträgt daher EUR 2.086.486,40.

3. Bisheriges Abgabenverfahren:

3.1. Die Darstellung der wesentlichen Aspekte des Abgaben- und Beschwerdeverfahrens ist deshalb von grundlegender Bedeutung, als während des gesamten bisherigen Finanzstrafverfahrens nur die Frage, wer nunmehr die steuerlichen Agenden wahrgenommen hat, behandelt wurde (siehe dazu Punkt 5.) und demgemäß auch nur dieser Aspekt im Erkenntnis vom 5.3.2019 Niederschlag gefunden hat (siehe dazu Punkt 5.).

Im gesamten bisherigen Finanzstrafverfahren wurde jedoch zu keinem Zeitpunkt die Frage behandelt, ob die zugrunde liegenden zollrechtlichen Ansprüche aus dem Sachverhalt 1 und Sachverhalt 2, welche als verkürzte Beträge in das Finanzstrafverfahren als strafbestimmender Wertbetrag Eingang gefunden haben, auch materiellrechtlich nach finanzstrafrechtlichen Beweismaßstäben zweifelsfrei bestehen oder ob nicht dahingehend vertretbare Rechtsansichten vorliegen, welche schon materiellrechtlich objektiv, jedenfalls aber subjektiv eine finanzstrafrechtliche Verantwortung ausschließen.

In den jeweiligen Beschwerden des Verbandes GmbH. gegen die Bescheide zu Sachverhalt 1 und Sachverhalt 2 werden die materiellrechtlichen Einwendungen gegen den zugrunde liegenden zollrechtlichen Anspruch ausgeführt. Diese Einwendungen, welche auch nachstehend auszugshaft angeführt werden, stellen auch einen integrierenden Bestandteil dieser Beschwerde dar und werden inhaltlich übernommen.

3.2. Bescheid des Zollamtes Wien vom 28.12.2017 (Zl: Bescheid1) (Sachverhalt 1)

Der grundlegende Sachverhalt 1 gemäß Bescheid des Zollamtes Wien wurde bereits unter Punkt 2.1. dargestellt. Die Schlussfolgerungen des Zollamtes ergeben sich wie folgt:

„Nach den Feststellungen und Ausführungen zur Niederschrift der Betriebsprüfung/Zoll des Zollamtes Wien wurde Recyclingmaterial zur Errichtung einer Schutzschicht (Frostschutzschicht aus gebrochenen Baurestmassen) für die temporäre Oberflächendichtschicht der Abschnitte 1 und 2 der Inertabfallkompartimente eingesetzt, somit war diese Tätigkeit sofern diese binnen Jahresfrist wieder entfernt werden sollte von der Beitragspflicht gem. § 3 Abs 3a Z 2 AISAG ausgenommen.

Da diese Schutzschicht aber jedoch dauerhaft verblieben ist stellt dies eine beitragspflichtige Tätigkeit gem. § 3 Abs 1 Z 1 lit. a AISAG dar

In der Beschwerde der GmbH. vom 1.2.2018 (Beilage ./4) wird dazu auszugsweise von der Beschwerdeführerin wie folgt entgegnet:

„2.1 Wie im angefochtenen Bescheid zutreffend ausgeführt wird, verfügt die Bf über rechtskräftig genehmigte Deponien. Für Deponien sieht das AWG 2002 besondere Bestimmungen vor, die weit über jene Vorgaben hinausgehen, die für gewöhnliche Abfallbehandlungsanlagen gelten: So werden bspw in § 43 Abs 2 AWG 2002 zusätzliche Genehmigungskriterien sowie eine laufende Deponieaufsicht (§ 63 AWG 2002) normiert. Mit anderen Worten: Die Bf hat sich einem strengen Genehmigungsverfahren gestellt sowie einer umfangreichen (laufenden) behördlichen Überwachung unterworfen.

2.2. Ebenfalls zutreffend ist, dass das verfahrensgegenständliche Material als Frostschuttschicht verwertet wurde und solange bestehen bleiben sollte, bis das auf den Deponieflächen anhängige Erweiterungsvorhaben „***2***“ realisiert wird.

2.3. Die belangte Behörde geht in der Bescheidbegründung davon aus, dass das Material dauerhaft verbleiben soll und daher einer Beitragspflicht unterliegen würde.

2.4. Diese Ansicht ist jedoch insoweit verfehlt, als nach § 3 Abs 3a Z 2 AISAG „temporäre Oberflächenabdeckungen“ von der Beitragspflicht ausgenommen sind. Dabei kennt das Gesetz keine zeitliche Einschränkung, sondern verweist diesbezüglich bloß auf die Vorgaben der DVO 2008. Das Gesetz gibt also keinen Anhaltspunkt, dass eine „temporäre Oberflächenabdeckung“ nur für die Dauer eines Jahres AISAG-befreit wäre.

2.5. Im Übrigen sind nach § 3 Abs 1a Z 6 AISAG „mineralische Baurestmassen, wie Asphaltgranulat, Betongranulat, Asphalt/Beton-Mischgranulat, Granulat aus natürlichem Gestein, Mischgranulat aus Beton oder Asphalt oder natürlichem Gestein oder gebrochene mineralische Hochbaurestmassen, sofern durch ein Qualitätssicherungssystem gewährleistet wird, dass eine gleichbleibende Qualität gegeben ist, und diese Abfälle im Zusammenhang mit einer Baumaßnahme im unbedingt erforderlichen Ausmaß zulässigerweise für eine Tätigkeit gemäß Abs 1 Z 1 lit c verwendet werden“ von der Beitragspflicht ausgenommen.

Aus der Sicht der Konsensinhaberin sind die beiden Tatbestandsmerkmale „Qualitätssicherungssystem“ und „Tätigkeit gemäß Abs 1 Z 1 lit c“ (Geländeauffüllung und -anpassung, Bergversatz) erfüllt, da einerseits nur qualitätsgesichertes Material eingebaut wurde und die Deponie in Wahrheit die Auffüllung einer Schottergrube darstellt. Daher wurden diese Auffüllungen früher auch bloß bergrechtlich konsentiert - insoweit käme es zu einem Wertungswiderspruch, wenn Auffüllungen nach dem MinroG AISAG-frei, „Auffüllungen“ nach dem AWG 2002 hingegen AISAG-pflichtig wären (zur Möglichkeit und Zulässigkeit, dass die Auffüllung [auch] als Verwertung und nicht als Deponie zu qualifizieren wäre, siehe LVwG Stmk 10.8.2015, LVwG 46.1-4649/2014, und den SA der GA Kokott vom 21.4.2016, C-147/15, Edilizia Mastrodonato, Rz 55, sowie das Urteil in dieser Sache vom 28.7.2016, Rn 41 - 46).

2.6. Schließlich ergibt sich aus dem angefochtenen Bescheid nicht, warum die temporäre Oberflächenabdeckung in Gestalt einer „Drainageschicht“ bloß ein Jahr beitragsfrei aufgebracht werden dürfte. Es ist zwar zuzugestehen, dass solche Schichten idR kurzfristige Zwischenlösungen darstellen, im vorliegenden Fall aber durch das UVP-pflichtige Änderungsvorhaben „***2***“ (das auf den bestehenden Deponieflächen aufbaut) eine längerfristige temporäre Oberflächenabdeckung jedoch erforderlich war und ist.“

3.3. Bescheid des Zollamtes Wien vom 28.12.2017 (Zl: Bescheid2) (Sachverhalt 2)

Der grundlegende Sachverhalt 2 gemäß Bescheid des Zollamtes Wien wurde bereits unter Punkt 2.2. dargestellt. Die Schlussfolgerungen des Zollamtes ergeben sich wie folgt:

Für die Lagerungen die über das genehmigte Ausmaß der Bewilligung hinausgehen ist eine beitragsfreie Lagerung gem. § 3 Abs 1 Z 1 lit b AISAG nicht möglich, da diese Lagerungen nicht bewilligt wurden, daher entstand gem. § 3 Abs 1 Z 1 AISAG die Beitragspflicht.

In der Beschwerde der GmbH. vom 1.2.2018 (Beilage ./5) wird dazu auszugsweise von der Beschwerdeführerin wie folgt entgegnet (Hervorhebungen durch den Verteidiger in Fettdruck):

„2.1 Wie im angefochtenen Bescheid zutreffend ausgeführt wird, verfügt die Bf über rechtskräftig genehmigte Deponien. Für Deponien sieht das AWG 2002 besondere Bestimmungen vor, die weit über jene Vorgaben hinausgehen, die für gewöhnliche Abfallbehandlungsanlagen gelten: So werden bspw in § 43 Abs 2 AWG 2002 zusätzliche Genehmigungskriterien sowie eine laufende Deponieaufsicht (§ 63 AWG 2002) normiert. Mit anderen Worten: Die Bf hat sich einem strengen Genehmigungsverfahren gestellt sowie einer umfangreichen (laufenden) behördlichen Überwachung unterworfen.

2.2 Ebenfalls zutreffend wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass auf den genehmigten Deponien bzw den Deponieflächen Zwischenlagerungen von Abfällen durchgeführt wurden, die die Bf sowohl aufgrund der anlagenrechtlichen als auch persönlichen Berechtigungen übernehmen durfte.

2.3 Die belangte Behörde geht in weiterer Folge jedoch davon aus, dass diese Zwischenlagerungen nicht von den Deponiegenehmigungen umfasst seien und nach der Judikatur des VwGH eine Beitragspflicht auslösen würden (dies wurde von der belangten Behörde in ihrer Niederschrift vom 4.9.2013, 100000/65125/2010/001, noch anders gesehen: ./1).“

Nachstehend wird in der zollrechtlichen Beschwerde unterschiedliche Judikatur dargestellt, auf welche sich das Zollamt berufen hat, ua die Grundsatzentscheidung des VwGH vom 24.1.2013, 2010/07/0218, welche die Rechtsansicht des Zollamtes bei Bescheiderlassung am 28.12.2017 prägt (siehe dazu jedoch auch gleich nachstehend die Ausführungen zur ergänzenden

Stellungnahme vom 03.07.2019, wo der VwGH diese vorstehende Judikatur nunmehr VERWIRFT).

„2.4 Dabei fällt jedoch auf, dass der verwiesenen Entscheidung Ra 2015/07/0041 sowie den dort zitierten Vorerkenntnissen keine vergleichbaren Konstellationen zugrunde lagen:

In seiner Grundsatzentscheidung vom 24.1.2013, 2010/07/0218, führte der VwGH zwar aus, dass „auch ein Lagern (oder Zwischenlagern) in einer kürzeren als in § 2 Abs. 7 ALSAG bzw. § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b ALSAG (in den oben jeweils zitierten Fassungen) genannten Zeitdauer der Altlastenbeitragspflicht [unterliegt], wenn nicht alle hiefür erforderlichen behördlichen Bewilligungen (Anzeigen oder Nichtuntersagungen) vorgelegen sind.“ Allerdings wurden im Anlassfall die fraglichen Abfälle überhaupt ohne Konsens zwischengelagert und es hielt der VwGH idZ auch ausdrücklich fest, „dass die angeführten Grundstücke einer Genehmigung nach § 15 Abs. 3 AWG 2002 bedurften, die erst mit diesem Bescheid vom 10. September 2008 erteilt wurde.“ Der entscheidende Unterschied liegt also in den gegenständlich - unstrittig vorhandenen - Deponiegenehmigungen iSd § 15 Abs 3 AWG 2002.

In der Entscheidung vom 23.4.2014, 2013/07/0269, hielt der Gerichtshof Folgendes fest: „Die beschwerdeführende Partei hat bereits im Verwaltungsverfahren den Standpunkt vertreten, die in Rede stehende Lagerung von Abfällen bedürfe keiner behördlichen Bewilligung. Damit hat sich die belangte Behörde nicht auseinandergesetzt. Es ist aber nicht von vornherein auszuschließen, dass eine Lagerung von Abfällen keiner behördlichen Bewilligung bedarf. Davon geht auch § 15 Abs. 3 AWG 2002 aus. Bedürfte nämlich ausnahmslos jede Lagerung von Abfällen einer Genehmigung, wäre es nicht verständlich, dass § 15 Abs. 3 Z. 2 AWG 2002 die Lagerung (auch) an für die Sammlung oder Behandlung vorgesehenen geeigneten Orten für zulässig erklärt.

Das hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 2013, 2010/07/0218, besagt nicht, dass für jede Lagerung eine Bewilligung erforderlich ist, sondern nur, dass die erforderlichen Bewilligungen vorhanden sein müssen, damit keine Altlastenbeitragspflicht entsteht.

Die belangte Behörde hätte daher prüfen müssen, ob die Lagerung bewilligungspflichtig war und dies bejahendenfalls entsprechend begründen müssen. Bestand tatsächlich eine Bewilligungspflicht, so bedurfte es keiner weiteren Auseinandersetzung mehr mit der Frage, ob die Lagerung auf einem geeigneten Ort iSd § 15 Abs. 3 Z. 2 AWG 2002 erfolgte. Bestand aber keine Bewilligungspflicht, dann war weiters die Frage zu prüfen, ob die Lagerung auf einem geeigneten Ort iSd § 15 Abs. 3 Z. 2 AWG 2002 erfolgte.“

Auch in diesem Fall lag somit keine Deponiegenehmigung, die als Genehmigung nach § 15 Abs. 3 Z 1 AWG 2002 anzusehen ist, vor. Interpretativ kann dieser Entscheidung

entnommen werden, dass eine Genehmigung nach § 15 Abs. 3 Z 1 AWG 2002 ausreicht, um beitragsfrei zu bleiben. Mit anderen Worten: Der VwGH unterwirft ein Lagern (oder Zwischenlagern) in einer kürzeren als in § 2 Abs 7 AISAG bzw § 3 Abs. 1 Z 1 lit b AISAG genannten Zeitdauer der Altlastenbeitragspflicht, wenn nicht alle hierfür erforderlichen behördlichen Bewilligungen (Anzeigen oder Nichtuntersagungen) vorgelegen sind. Im Anwendungsbereich des AWG 2002 sind damit Genehmigungen nach § 15 Abs 3 AWG 2002 angesprochen, die im vorliegenden Fall in Gestalt der vorhandenen Deponiegenehmigungen unstrittig vorliegen.

In seiner von der belangten Behörde ausdrücklich zitierten Entscheidung des VwGH vom 29.7.2015, Ra 2015/07/0041, hat der Gerichtshof schließlich Folgendes ausgeführt:

„Diese Grundsätze treffen aber auch auf jene Fälle zu, in denen - wie hier - zwar eine abfallwirtschaftsrechtliche Bewilligung erteilt wurde, vom Bewilligungsinhaber jedoch entsprechende Bescheidaufgaben nicht eingehalten wurden, was dazu führte, dass eine Abfallüberlagerung erfolgte. Auch in diesem Fall liegt eine der Rechtsordnung widersprechende Lagerung vor, der das Privileg des § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b AISAG nicht zukommt. Für eine unterschiedliche Gewichtung eines Auflagenverstoßes einerseits und einer fehlenden Bewilligung andererseits besteht -entgegen der in der Revision vertretenen Ansicht - im vorliegenden Zusammenhang keine Grundlage.“

Im Anlassfall wurde eine Auflage überschritten, die iZm dem Brandschutz Lagerflächen und Lagerhöhen definiert hat. Eine solche Auflage besteht im vorliegenden Fall jedoch nicht und ist aufgrund der vorliegenden Ermittlungsergebnisse auch nicht davon auszugehen, dass es zu einer Abfallüberlagerung kam (das auf jeder Deponie erforderliche Zwischenlager ist in seiner Kapazität keinen Beschränkungen unterworfen; siehe dazu sofort).

2.5. Die Bf geht daher davon aus, dass sie über alle erforderlichen Genehmigungen, wie sie vom VwGH in seiner Judikatur angesprochen werden, verfügt, und daher keine rechtswidrige, eine Beitragspflicht auslösende Tätigkeit durchgeführt wurde. Anders ausgedrückt: Die belangte Behörde geht (unausgesprochen) davon aus, dass die dargestellte Judikatur insoweit auf den vorliegenden Sachverhalt umgelegt werden könnte, als für die Zwischenlagerungen eine Genehmigung gemäß § 34 Abs 2 DVO 2008 fehlen würde. Daher würden nicht alle erforderlichen Genehmigungen vorliegen und sei unabhängig vom Lagerungszeitraum von einer beitragspflichtigen Tätigkeit auszugehen.

Dagegen spricht jedoch nicht nur die oben dargestellte Judikatur selbst, die mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar ist, sondern auch folgende Überlegungen:

Wie bereits ausgeführt wurde, ging der VwGH in seinen zitierten Entscheidungen stets davon aus, dass die in § 15 Abs 3 AWG 2002 angesprochenen Genehmigungen auf

Gesetzen beruhen müssen. Alles andere wäre als verfassungsrechtlich unzulässige formalgesetzliche Delegation zu qualifizieren. Daher würde ein Verstoß gegen § 34 Abs 2 DVO 2008 nicht - jedenfalls nicht iSd dargestellten Judikatur - zu einer Beitragspflicht führen.

Weiters ist auf § 33 Abs 2 zweiter Satz DVO 2008 zu verweisen, wonach „Abfälle vor der Annahme und dem Einbau in den Deponiekörper zwischengelagert werden" können, wobei der Gesetzgeber hier keine Fristen vorsieht und auch nicht normiert, dass zwischengelagertes Material — eventuell nach einer Aufbereitung - nicht auch wieder aus der Deponie verbracht werden könnte. Aus der Sicht der Bf ist es daher zulässig, nach durchgeführter Eingangskontrolle (solche Kontrollen wurden - wie den Deponieberichten zu entnehmen ist — stets ordnungsgemäß durchgeführt) Material auch wieder aus der Deponie zu entfernen (so wurde dies auch von der belangten Behörde gesehen; vgl dazu die beiliegende Niederschrift über die Betriebsprüfung der Bf vom 4.9.2013 zeigt). Für diese „Zwischenlagerung“ bedarf es keiner gesonderten Genehmigung oder Zurkenntnisnahme der Anlagenbehörde, sodass keine Beitragspflicht iSd Judikatur besteht.

2.6 Im Ergebnis geht die Bf davon aus, dass in Bezug auf die Zwischenlagerungen auf den genehmigten Deponien keine beitragspflichtige Tätigkeit iSd AISAG gesetzt wurde und somit keine Abgabenansprüche bestehen.

2.7 Schließlich ergibt sich aus dem angefochtenen Bescheid nicht, welche erforderliche Genehmigung fehlen würde (eine Genehmigung nach § 37 AWG 2002 ist bzw wäre jedenfalls nicht erforderlich bzw welcher Genehmigung zuwider gehandelt wurde {auch hier erkennt die Bf kein Fehlverhalten, da mit jeder Ablagerung auch zwingend eine Zwischenlagerung verbunden ist und auch nicht, ob überhaupt die Bf die Zwischenlagerung zu verantworten hat.“

In der ergänzenden Stellungnahme zur Beschwerde vom 3.7.2019 (zu Sachverhalt 2) der GmbH. vom 1.2.2018 (Beilage ./6) wird dazu auszugsweise von der Beschwerdeführerin wie folgt entgegnet (Hervorhebungen durch den Verteidiger in Fettdruck):

„1. Im angefochtenen Bescheid geht die belangte Behörde im Ergebnis davon aus, dass die von der Bf auf ihrer genehmigten Deponie durchgeführten Zwischenlagerungen nicht von den Deponiegenehmigungen umfasst seien. Dieser Umstand würde nach der (von der Literatur vielfach kritisierten) und dem Erk des VwGH vom 24.1.2013, 2010/07/0218, entwickelten Judikaturlinie sogleich eine Beitragspflicht auslösen.

2. Nunmehr ist der VwGH in einem verstärkten Senat von dieser Rechtsprechung abgegangen und den kritischen Literaturstimmen gefolgt: In seinem Erk vom 27.3.2019, Ro 2019/73/0006

(bestätigt durch die Folgeerkenntnisse jeweils vom 25.4.2019, Ra 2019/13/0004, und Ra 2019/13/0008) hat er ausdrücklich Folgendes festgehalten:

„Eine Vorschrift, die kürzere Zwischenlagerungen dem Altlastenbeitrag unterwirft, existiert nicht. Dass eine solche Beitragspflicht — für den Fall ohnehin anderweitig sanktionierter Verstöße gegen Bewilligungserfordernisse, Anzeigepflichten oder Auflagen — im Erkenntnis vom 24. Jänner 2013 und in der ihm folgenden Judikatur angenommen wurde, beruht auf der Ansicht, dass § 3 Abs. 1 Z 1 lit b AISAG dehne die Beitragspflicht nicht aus, sondern normiere eine Ausnahme von ihr. [...] Diese Argumentation setzt einen Abgabentatbestand voraus, unter den Zwischenlagerungen subsumierbar sind und von dem § 3 Abs. 1 Z 1 lit b AISAG eine Ausnahme vorsieht. Das Gesetz enthält aber keinen solchen Tatbestand für vorübergehendes Lagern und die zitierte Bestimmung gehört nicht zu den in § 3 Abs. 1a AISAG normierten Ausnahmen von den in Abs 1 normierten Fällen der Beitragspflicht. [...] Die vom Erkenntnis vom 24. Jänner 2013, 2010/07/0218, VwSlg 18553/A, an dem insoweit nicht festgehalten werden kann, und von der zitierten Folgejudikatur dazu abweichende Entscheidung des Landesverwaltungsgerichtes erweist sich aus diesen Gründen als richtig.“

3. Daraus folgt Folgendes:

Die belangte Behörde ging im angefochtenen Bescheid davon aus, dass die Beitragsschuld mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die Zwischenlagerung durchgeführt wurde, entstand. Diese Ansicht ist nicht mehr aufrechtzuerhalten.

Der Beitragstatbestand des mehr als ein- oder dreijährigen Lagerns von Abfällen ist nach der neuen Judikatur nämlich erst dann erfüllt, wenn die Lagerung die genannten Zeiträume übersteigt (so auch Scheichl/Zauner, ALSAG [2010] § Rz 3).

Folglich würde ein allfälliger Beitrag erst nach Ablauf der gesetzlichen Fristen und somit später, in einem anderen Anmeldezeitraum, entstehen, als von der Behörde angenommen (im vorliegenden Fall ging die Beschwerdeführerin davon aus, dass die zwischengelagerten Materialien vor der Realisierung des zu RU4-U-537 protokollierten Projektes „***2***“ - das schließlich und aus Gründen, die nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind, trotz durchgeführter UVP-Verhandlung nicht weiterverfolgt wurde - innerhalb der Dreijahresfrist einer Verwertung zugeführt werden).

Nachdem eine erstmalige Abgabenfestsetzung für einen anderen Anmeldezeitraum durch das Verwaltungsgericht die Sache des Beschwerdeverfahrens überschreiten würde und somit unzulässig ist (siehe zur insoweit vergleichbaren alten Rechtslage Scheichl/Zauner, ALSAG [2010] § 9 Rz 20), wird der angefochtene Bescheid ersatzlos zu beheben sein.“

4. Bisheriger Verlauf des Finanzstrafverfahrens:

4.1. Zollverfahren auf Basis von § 147 Abs 1 BAO:

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass das gesamte zollrechtliche Verfahren (und die darauf basierenden Feststellungen, Begründungen) ausschließlich auf Grundlage des § 147 BAO erfolgt sind. Es ist daher davon auszugehen, dass während des gesamten zollrechtlichen Verfahrens keine wie immer geartete Verdachtslage gegeben war, wäre doch ansonsten gemäß Organisationshandbuch der Finanzverwaltung gemäß Richtlinie des BMF vom 31.03.2014, BMF-280000/0061-IV/2/2014, Punkt 8.5. folgender Schritt durch das Zollamt erforderlich gewesen:

„Werden im Zuge einer gemäß § 147 BAO begonnenen Außenprüfung oder einer Prüfung nach § 24 ZollR-DG Feststellungen getroffen, die den begründeten Verdacht auf das Vorliegen eines schwerwiegenden Finanzvergehens mit sich bringen, so ist davon unverzüglich die Finanzstrafbehörde zu informieren. Ordnet die Finanzstrafbehörde eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG an, ist der Prüfungsauftrag nach den geltenden Vorschriften auszustellen.

Dabei ist im Prüfungsauftrag festzuhalten, worin der Tatverdacht liegt (Sachverhalt) und gegen wen sich der Verdacht richtet. "

Somit ist davon auszugehen, dass im gesamten zollrechtlichen Prüfungsverfahren und den damit verbundenen Feststellungen und rechtlichen Schlussfolgerungen ausschließlich abgabenrechtliche und nicht finanzstrafrechtliche Beweismaßstäbe (ua Zweifelsgrundsatz usw) Anwendung gefunden haben. Diese zollrechtlichen Ermittlungen waren sohin nicht in die finanzstrafrechtlichen Ermittlungen eingebettet.

4.2. Fakten aus der bestehenden Aktenlage:

Diese ergeben sich wie folgt:

- Faktum ist die Tatsache, dass Herr B. im Zuge der Prüfung für den Zeitraum 2007-2012 am 6.11.2012 eine Anfrage an das Zollamt betreffend Altlastenbeitragspflicht für die Aufbringung von gebrochenen Baurestmassen als Frostschutzschicht übermittelt hat und dahingehend am 13.11.2012 die Rechtsansicht der Behörde zu Sachverhalt 1 mitgeteilt bekommen hat, dass eine dauerhafte Aufbringung jedenfalls zu einer Altlastenbeitragspflicht führen würde.
- Faktum ist auch die Tatsache, dass die Niederschrift vom 04.09.2013 anlässlich der zollrechtlichen Prüfung (hier betreffend Sachverhalt 1) für den Zeitraum 2007-2012 ausschließlich mit Herrn B. als Anwesenden des Unternehmens geführt wurde.
- Faktum ist auch die Aussage von Herrn B. vom 16.03.2018 auf Seite 4/6, dass dieser zwar die Abgabeberechnung und die Bezahlung von etwaigen Abgaben verneint, nicht jedoch die Frage betreffend die Zuständigkeit für die rechtzeitige Entfernung des Recyclingmaterials (siehe dazu auch Punkt 2. der Stellungnahme des Vertreters von Herrn B. vom 16.03.2018).

Die sonstigen Fragestellungen und die darauf Bezug nehmenden Antworten ua betreffend a) steuerliche Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Belange, ua Beitragsberechnung und Erklärung und Abfuhr, b) die in Kenntnissetzung vom Prüfungsergebnis gemäß Niederschrift vom 4.9.2013, c) die Zuständigkeit in Fragen der Bewilligung bleiben in den jeweiligen Aussagen völlig konträr, sodass sich schon daraus nach finanzstrafrechtlichen Beweismaßstäben erhebliche Zweifel ergeben.

4.3. Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 25.06.2018:

Mit Schreiben vom 26.06.2018 wurden die Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 25.06.2018 an die Beschwerdeführerin übermittelt. Der Amtsbeauftragte kommt zum Schluss, dass aufgrund der erfolgten Einvernahmen und Stellungnahmen von einer groben Fahrlässigkeit der Geschäftsführerin und des Prokuristen der Firma GmbH. auszugehen sei.

Begründet wird die grobe Fahrlässigkeit von Frau ***Bf1*** zusammenfassend durch den Amtsbeauftragten wie folgt:

- sie sei seit mehreren Jahren in dieser Branche tätig;
- sie habe sich auf den Prokuristen B. verlassen;
- sie hätte sich um die Gebote und Verbote, die im Altlastensanierungsgesetz geregelt sind, kümmern müssen;
- sie sei als Geschäftsführerin einer GmbH verpflichtet, alle steuer- und abgabenrechtlichen Angelegenheiten sorgfaltsgemäß zu erfüllen;
- sie hätte die Verantwortung, auch die Fragen zu klären, an welchen Orten Ablagerungen stattfinden dürfen, welche Bewilligungen dazu eingeholt werden müssen und ob dahingehend Abgaben zu entrichten sind;
- obwohl Sie nicht anwesend war, hätte Sie sich selbständig über den Inhalt der Prüfung informieren und den Erkenntnissen des Prüfungsberichtes entsprechend agieren müssen; eine völlige Abwälzung der Verantwortung auf andere Personen sei nicht möglich.

Begründet wird die grobe Fahrlässigkeit von Herrn A. B. zusammenfassend durch den Amtsbeauftragten wie folgt:

- er ist seit mehreren Jahren in dieser Branche tätig;
- er hätte sich in seiner Funktion als Prokurist und vor allem als verantwortliche Person gemäß § 26 Abs 6 AWG 2002 auch um die Gebote und Verbote, die im AISAG geregelt

sind, wozu auch die Anmeldung der entsprechenden Altlastenbeiträge zählt und die dazugehörigen Bewilligungen kümmern müssen;

- er war bei allen gegenständlichen Betriebsprüfungen und den dazugehörigen Besprechungen samt Niederschriften anwesend und wusste somit über die Lagerungen wann und weshalb eine Beitragspflicht nach AISAG entstehen würde;
- er hätte als Prokurist und als Experte im Bereich des AWG und der Deponieaufsicht eine beitragsauslösende Lagerung verhindern müssen oder zumindest die Geschäftsführung eindringlicher darauf aufmerksam machen müssen, da er aufgrund der Niederschrift wusste, dass die Schutzschicht nur bis zu einem Jahr als altlastenbeitragsfrei angesehen wird;
- er hätte sich in seiner Funktion um die notwendigen Bewilligungen, die eine Altlastenbeitragsbefreiung bewirken, kümmern müssen oder zumindest die Geschäftsführung darauf hinweisen, dass eine Bewilligung einzuholen ist.

4.4. Mündliche Verhandlungen am 10.09.2018 sowie 05.03.2019:

Auch in den mündlichen Verhandlungen blieben die wesentlichen Fragen ua betreffend die steuerliche Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Belange, ua Beitragsberechnung und Erklärung und Abfuhr völlig konträr, wobei diese Fragen der Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten auch durch die Zeugenaussagen nicht beantwortet werden konnten, sodass sich schon daraus nach finanzstrafrechtlichen Beweismaßstäben erhebliche Zweifel ergeben.

Es darf auch kurz auf die Niederschrift über die Verhandlung vom 05.03.2019 verwiesen werden, wo ua Herr A. B. ausgesagt hat (Seite 3), dass ihm „die Bedeutung der Verantwortung für AISag nicht bewusst“ war. Des Weiteren ist auch die Aussage von Herrn B. anzuführen (Seite 3), dass dieser von Frau Mag. ***Bf1*** beauftragt wurde, anlässlich der Prüfung für den Zeitraum 2007-2012 direkt bei der Behörde nachzufragen („...beauftragte mich zur direkten Nachfrage im Zuge dieser Prüfung“), da die Firma GmbH. in 2012 vom Zoll auf AISAG in mehreren Terminen geprüft wurde.

Abschließend darf darauf hingewiesen werden, dass sämtliche — aktenkundige — Aussagen von Frau Mag. ***Bf1***, sei es in Einvernahmen, mündlichen Verhandlungen oder Schriftsätzen vollinhaltlich aufrecht bleiben und daher hier nicht separat nochmals wiederholt werden.

5. Erkenntnis des Spruchsenates vom 5.3.2019:

5.1. Aufgrund des Erkenntnisses des Spruchsenates beim Zollamt Wien als Finanzstrafbehörde vom 5.3.2019, Zl. AFB (StrafNr. 2018, Spr.Sen.L.Nr. 9/2018) wurde Frau ***Bf1*** hinsichtlich

des Finanzvergehens der (grob) fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs 1 FinStrG iVm § 3 Abs 1 Z 1 lit a AISAG schuldig erkannt und hierfür nach § 34 Abs 3 FinStrG mit einer Geldstrafe in der Höhe von EUR 300.000,00 bestraft.

Frau ***Bf1*** sei schuldig, sie habe im Bereich des Zollamtes Wien im Zeitraum Quartal I/2013 bis IV/2014 grob fahrlässig (§ 8 Abs. 2 und 3 FinStrG) unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, indem sie die angefallenen Altlastenbeiträge nicht selbst berechnete und entrichtete.

5.2. Die Begründung im Erkenntnis vom 5.3.2019

Die Begründung, welche in diesen Schriftsatz zur besseren Lesbarkeit gleich integriert werden soll, stellt sich iW - und unter Zitierung der Ausführungen - wie folgt dar (Hervorhebungen in Fettdruck durch den Autor):

Durch das abgeführte Finanzstrafverfahren, insbesondere die Verlesung der Erhebungsergebnisse und der Urkunden ./1 bis 8 ./ sowie ./A bis ./C und der RU4- Bescheide des Amtes der Niederösterreichischen Landesregierung im Zusammenhalt mit den Aussagen des Mitbeschuldigten A. B. und der Zeugen Z1 und Z2 wurde folgender Sachverhalt als erwiesen festgestellt:

Die 50-jährige Beschuldigte Mag. ***Bf1*** ist Österreicherin, verheiratet, sorgepflichtig für drei Kinder und machte keine Angaben zu ihren Einkommens- und Vermögensverhältnissen. Sie ist finanzstrafrechtlich nicht vorgemerkt. Sie ist seit 2006 Geschäftsführerin der GmbH. (idF GmbH) und seit 2010 99%—Gesellschafterin. Das Unternehmen ist im Firmenbuch beim Handelsgericht Wien eingetragen. Der Gesellschaftsvertrag wurde am 29.10.1979 abgeschlossen. Der Mitbeschuldigte A. B. war von 3.9.2009 bis 31.12.2015 bei dieser Firma beschäftigt, ab März 2013 als Prokurist und Nachfolger von Z1.

Durch die Betriebsprüfung des Zollamtes Wien wurde das Unternehmen GmbH für den Zeitraum 1.1.2013 bis 31.12.2016 geprüft. Die Niederschrift diesbezüglich wurde am 29.11.2017 mit der Geschäftsführerin und ihrem Verteidiger aufgenommen. Dabei wurde festgestellt, dass die GmbH geprüftes Recyclingmaterial, das temporär altlastenbeitragsfrei eingesetzt werden kann, für eine Drainageschicht letztendlich endgültig verwendet hat, und somit nach Ablauf eines Jahres die Altlastenbeitragspflicht gem. § 3 Abs. 1 AISAG entstand. Diese wurde nicht, wie im AISAG vorgeschrieben, selbst berechnet, angemeldet und entrichtet. Die Abgaben in der Höhe von insgesamt € 180.482,47 (Altlastenbeitrag und Säumniszinsen) wurden letztendlich durch das Zollamt Wien mittels Bescheid vom 28.12.2017 (Bescheid1) vorgeschrieben.

Über die o.a. Entstehung der Altlastenbeitragspflicht nach Ablauf eines Jahres wurde die GmbH, dort vertreten durch Prokurist B., bereits in einer Niederschrift der Betriebsprüfung des Zollamtes Wien vom 4.9.2013 hingewiesen.

Durch die Betriebsprüfung des Zollamtes Wien wurde in der Niederschrift vom 29.11.2017 ebenfalls festgestellt, dass durch die GmbH Lagerungen von Abfällen ohne die erforderliche Bewilligung vorgenommen wurden. Auch diese wurden nicht selbst berechnet, angemeldet und entrichtet. Die entstandenen Abgaben in der Höhe von insgesamt € 1.947.733,66 (Altlastenbeitrag und Säumniszinsen) wurden letztendlich auch durch das Zollamt Wien mittels Bescheid vom 28.12.2017 (Bescheid2) vorgeschrieben.

Die Verantwortlichkeit zur Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Angelegenheiten, insbesondere der gegenständlichen relevanten Abgaben und Selbstberechnung von AISAG-Beitragsmeldung lag immer und somit auch im Tatzeitraum bei der handelsrechtlichen Geschäftsführung und wurde von dieser auch wahrgenommen (abgegebene Leermeldungen der GmbH für die Quartale I/2006 bis IV/2011), wohingegen B. — wie bereits sein Vorgänger Z1 - Deponieverantwortlicher war, Stellvertreter für das Tagesgeschäft und für dienstrechtliche Angelegenheiten ohne Recht und Pflicht zur Berechnung und Entrichtung von Altlastenbeiträgen und Steuern. Abrechnungstätigkeiten bezogen sich nur auf Vermessungs-, Berechnungs- und Schätzungstätigkeiten im Zusammenhang mit bei Bauvorhaben angefallenen beziehungsweise bewegten Erd- und sonstigen Aushubmaterialien.

Die Beschuldigte ***Bf1*** ist seit Jahren in dieser Branche tätig. Auch wusste sie laut eigener Aussage, dass im Sinne des Altlastensanierungsgesetzes der Beitragsschuldner bis spätestens am 15. Tag des auf das Kalenderviertel zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung des Altlastenbeitrags bei dem für die Einhebung zuständigen Zollamt einzureichen hat. Sie hätte sich als durchschnittlich gewissenhafte Geschäftsführerin eines derartigen Unternehmens gewissenhafter um die Gebote und Verbote, die im Altlastensanierungsgesetz geregelt sind, kümmern müssen und können, wonach sie nach § 80 Abs 1 BAO verpflichtet und berechtigt ist. Demnach hat sie insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwaltet, entrichtet werden. Die Geschäftsführerin einer GmbH ist somit als gesetzlich festgelegtes Handlungsorgan der GmbH verpflichtet, alle steuer- und abgabenrechtlichen Angelegenheiten sorgfaltsgemäß zu erfüllen. Die Geschäftsführerin hat in der Konsequenz die Verantwortung, auch die Fragen, an welchen Orten Ablagerung stattfinden dürfen, welche Bewilligungen dazu eingeholt werden müssen und ob auch in diesem Zusammenhang Abgaben zu entrichten sind zu klären. Dies ist eine der wichtigsten Fragen, mit der sich die Geschäftsführerin eines derartigen Unternehmens auseinandersetzen muss. Als Handlungsorgan hätte sie, auch wenn sie bei der Betriebsprüfung wie am 4. September 2013 nicht anwesend war, sich selbstständig über den Inhalt der Prüfung informieren und den Erkenntnissen des Prüfungsberichtes entsprechend agieren müssen. Eine Abwälzung der Verantwortung auf andere Personen ist in dieser grundlegenden Position nicht möglich.

Frau ***Bf1*** hat somit durch ihr ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidriges Handeln eine grob fahrlässige Abgabenhinterziehung verursacht, wobei sie zu entsprechender Sorgfalt befähigt war und die ihr auch zuzumuten war.

Sie wurde hier mit § 22 VbVG gesondert ausgefertigtem Erkenntnis vom selben Tag nach § 34 Abs. 1 FinStrG iVm § 3 Abs. 1 Z 1 lit a AISaG schuldig erkannt und zu einer Geldstrafe verurteilt.

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die oben angeführten Beweismittel. Die Verantwortung der Mag. ***Bf1*** bestand im Wesentlichen in einer Abwälzung auf B., der jedoch glaubwürdig und durch die Aussagen der weiteren vernommenen Zeugen bestätigt versichern konnte, dass die alleinige Verantwortung für sämtliche Beitragspflichten, AISAG-Belange und abgabenrechtliche Angelegenheiten bei Mag. ***Bf1*** lag, sie dies auch wusste und diese von ihr zumindest zum Teil auch wahrgenommen wurden. Er vermochte eindrucksvoll darzutun, worin seine Aufgaben bestanden und dass dazu nicht abgabenrechtliche Belange zählten, woran auch die Bestellsurkunde ./A (zum Verantwortlichen nach § 9 VStG) nichts zu ändern vermochte. Die Abweisung zuständig war.

Das grob fahrlässige Handeln der Beschuldigten ergab sich daraus, dass sie trotz der Kenntnis über diese Verantwortung und nachdem sie die Jahre davor auch selbst die Leermeldungen vorgenommen hatte, im Tatzeitraum ihren abgabenrechtlichen Pflichten nicht nachkam bzw sich darum kümmerte, dass diese erledigt werden. Ihre geistige und körperliche Befähigung zur gebotenen Sorgfalt war unstrittig, die Zumutbarkeit resultiert aus der festgestellten Berufserfahrung.

Dazu hat der Spruchsenat erwogen:

Nach § 34 Abs 1 FinStrG macht sich der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer grob fahrlässig, also unter ungewöhnlicher und auffallender Außerachtlassung der Sorgfalt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt und die ihm zuzumuten ist (§ 8 Abs 2 FinStrG)“, unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, zB wenn er in casu Abgaben, die selbst zu berechnen sind, ganz oder teilweise nicht entrichtet (abführt).

Gemäß § 3 Abs 1 Z 1 AISAG unterliegt das Ablagern von Abfällen (§ 2 AISAG) dem Altlastenbeitrag. Nach § 4 Z 1 AISAG ist Beitragsschuldner der Inhaber einer im Bundesgebiet gelegenen Anlage, in der eine Tätigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z1 bis 3a vorgenommen wird. Die Schuld entsteht nach § 7 Abs 1 leg. cit. Mit Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die beitragspflichtige Tätigkeit vorgenommen wurde. Nach § 9b Abs 2 AISAG muss der Beitragsschuldner spätestens am 15. Tag des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden

Kalendermonats eine Anmeldung beim zuständigen (§ 9 Abs. 1 leg.cit.) Zollamt einreichen, in der er den Beitrag selbst zu berechnen hat.

Das Verhalten der Beschuldigten erfüllt die vom Gesetz vorgegebenen Tatbilder in objektiver und subjektiver Sicht.

Die Kostenentscheidung beruht auf der bezogenen Gesetzesstelle. “

B) Rechtzeitigkeit:

Die Beschwerde gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Zollamt Wien als Finanzstrafbehörde vom 5.3.2019, Zl. AFB (StrafNr. 2018, Spr.Sen.L.Nr. 9/2018), wurde am 21.06.2019 zugestellt und am 22.07.2019 eingeschrieben zur Post gebracht. Die Beschwerde ist daher rechtzeitig.

C) Bezeichnung des Erkenntnisses (§ 153 Abs 1 lit a FinStrG):

Die Beschwerde richtet sich gegen das am 21.06.2019 zugestellte Erkenntnis des Spruchsenates beim Zollamt Wien als Finanzstrafbehörde vom 5.3.2019, Zl. AFB (StrafNr. 2018, Spr.Sen.L.Nr. 9/2018).

D) Anfechtungserklärung (Beschwerdepunkt gemäß § 153 Abs 1 lit b FinStrG):

Das Erkenntnis wird in vollem Umfange angefochten, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften.

E) Begründung (gemäß § 153 Abs 1 lit d FinStrG):

Zunächst darf darauf hingewiesen werden, dass die exakt gleiche Begründung auch in der gleichzeitig eingereichten Beschwerde betreffend den Verband, GmbH. vom heutigen Tag vorgebracht wurde. Dies deshalb, da gemäß § 28a FinStrG iVm § 3 Abs 2 iVm Abs 1 Z 1 und 2 VbVG die Zurechnung einer Tat zum Verband ua ein rechtswidriges und schuldhaftes Verhalten eines Entscheidungsträgers erfordert.

Die Begründung darf wie folgt ausgeführt werden:

1. Allgemeines:

Wie in der Anfechtungserklärung gemäß D) ausgeführt, wird das Erkenntnis in vollem Umfange angefochten und zwar wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften.

In dieser Beschwerde wurden auch die unterschiedlichen Sachverhalte 1 und 2 umfassend aufgezeigt, welche nach Ansicht des Verteidigers einer separaten Behandlung bedürfen, weil sich je nach vorliegendem Sachverhalt auch die Verantwortlichkeit unterschiedlich darstellt.

Aus den bisherigen finanzstrafrechtlichen Ermittlungshandlungen, ja im gesamten finanzstrafrechtlichen Verfahren, wurde nahezu ausschließlich die — auch wesentliche — Thematik behandelt, wer jetzt für welche Aufgaben bei der GmbH. verantwortlich war, was auch durch Zeugenaussagen nicht — jedenfalls nicht zweifelsfrei — geklärt wurde.

Im gesamten bisherigen Finanzstrafverfahren wurde jedoch - wie schon hingewiesen – zu keinem Zeitpunkt die Frage behandelt, ob die zugrunde liegenden zollrechtlichen Ansprüche aus dem Sachverhalt 1 und Sachverhalt 2, welche als verkürzte Beträge in das Finanzstrafverfahren als strafbestimmender Wertbetrag Eingang gefunden haben, auch materiellrechtlich nach finanzstrafrechtlichen Beweismaßstäben zweifelsfrei bestehen oder ob nicht dahingehend vertretbare Rechtsansichten vorliegen, welche schon materiellrechtlich objektiv, jedenfalls aber subjektiv, eine finanzstrafrechtliche Verantwortung ausschließen.

Nachstehend werden die Sachverhalte getrennt dargestellt und damit verbundene Verletzungen von Verfahrensvorschriften und die inhaltliche Rechtswidrigkeit dargestellt. Dahingehende Beweisanträge bleiben vorbehalten.

2. Begründung zu Sachverhalt 1 (Drainageschicht):

Dieser Sachverhalt wurde umfassend in Punkt 2.1 dargestellt. Aus der Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 25.06.2018 ergibt sich der Sachverhalt wie folgt:

„Gemäß dieser Niederschrift wurde durch die Firma GmbH. geprüftes Recyclingmaterial das temporär altlastenbeitragsfrei eingesetzt werden kann durch die Firma GmbH. für eine Drainageschicht letztendlich endgültig verwendet und es entstand somit nach Ablauf eines Jahres die Altlastenbeitragspflicht gemäß § 3 Abs. 1 AISAG. Diese wurde nicht, wie im AISAG vorgeschrieben, selbst berechnet, angemeldet und entrichtet.“

2.1. Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Zum materiellen Tatbestand zu Sachverhalt 1 gibt es im Erkenntnis vom 5.3.2019 folgende Ausführungen:

„Durch die Betriebsprüfung des Zollamtes Wien wurde das Unternehmen GmbH für den Zeitraum 1.1.2013 bis 31.12.2016 geprüft. Die Niederschrift diesbezüglich wurde am 29.11.2017 mit der Geschäftsführerin und ihrem Verteidiger aufgenommen. Dabei wurde festgestellt, dass die GmbH geprüftes Recyclingmaterial, das temporär altlastenbeitragsfrei eingesetzt werden kann, für eine Drainageschicht letztendlich endgültig verwendet hat, und somit nach Ablauf eines Jahres die Altlastenbeitragspflicht gem § 3 Abs 1 AISAG entstand. Diese wurde nicht, wie im AISAG vorgeschrieben, selbst berechnet, angemeldet und entrichtet. Die Abgaben in der Höhe von insgesamt € 180.482,47 (Altlastenbeitrag und Säumniszinsen) wurden letztendlich durch das Zollamt Wien mittels Bescheid vom 28.12.2017 (Bescheid1) vorgeschrieben.“

Über die o.a. Entstehung der Altlastenbeitragspflicht nach Ablauf eines Jahres wurde die GmbH, dort vertreten durch Prokurist B., bereits in einer Niederschrift der Betriebsprüfung des Zollamtes Wien vom 4.9.2013 hingewiesen.“

Im Gegensatz zum Abgabenverfahren, in welchem den Steuerpflichtigen die volle Offenlegungs- und Wahrheitspflicht trifft (§ 119 BAO) und er zum Nachweis der Glaubwürdigkeit seiner Angaben verhalten werden kann, trifft im Strafverfahren die Behörde die Beweislast. Dies ergibt sich aus der Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung und aus dem für das Finanzstrafverfahren geltenden Anklageprinzip.

Ob der dem Finanzstrafverfahren zu Grunde liegende Abgabenanspruch in Höhe von EUR 180.482,47 (strafbestimmender Wertbetrag EUR 176.943,60) dem Grunde nach überhaupt vorliegt wurde ZU KEINEM ZEITPUNKT im bisherigen Finanzstrafverfahren von Amts wegen ermittelt. Dahingehend liegt auch zu keinem Zeitpunkt, weder vom belangten Verband, noch von Frau Mag. ***Bf1*** eine geständige Verantwortung vor, so dass die Behörde verpflichtet gewesen wäre, von Amts wegen zu prüfen, ob der sich aus diesem Sachverhalt 1 ergebende Altlastenbeitrag aus finanzstrafrechtlicher Sicht überhaupt DEM GRUNDE NACH besteht oder nicht. Dies ist nicht erfolgt, denn im gesamten bisherigen Finanzstrafverfahren wurde iW nur die Frage zu klären versucht, was jedenfalls nicht zweifelsfrei gelungen ist, wer nunmehr für die abgabenrechtlichen Belange zuständig ist. Dies ist im Erkenntnis vom 5.3.2019 auch ersichtlich, da iW nur betreffend diese Frage Feststellungen getroffen wurden.

Es wurden die zollrechtlichen Bescheide ungeprüft und ohne sich mit den materiellen Aspekten auseinanderzusetzen dem Erkenntnis vom 5.3.2019 zugrunde gelegt. Dies ungeachtet des Umstandes, dass hinsichtlich des Beweismaßes die Abgabenbehörde den Sachverhalt nach den Regeln der BAO ermittelt und diesfalls die größte Wahrscheinlichkeit (sohin einen Überzeugungsgrad von 51%) genügt, während im Finanzstrafrecht eine „mit an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit“ (sohin eine Überzeugung von mehr als 99%) erforderlich ist, ja es letztlich der vollen Überzeugung bedarf, welche sich „nur wenige Promille unterhalb der Hundertprozentgrenze“ befindet.

Da dies nicht erfolgt ist, wurde jedenfalls das Prinzip der AMTSWEGIGKEIT und der damit verbundenen Sachverhaltsermittlung und der materiellen Wahrheitsfindung VERLETZT.

Dass die Behörde bei Einhaltung sämtlicher Verfahrensvorschriften zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre, nämlich zur Einstellung des Finanzstrafverfahrens betreffend Sachverhalt 1, wird nachstehend im Rahmen der inhaltlichen Rechtswidrigkeit ausführlich beschrieben.

2.2. Inhaltliche Rechtswidrigkeit:

Die inhaltliche Rechtswidrigkeit ergibt sich einerseits a) aus der unrichtigen rechtlichen Beurteilung des Vorliegens des objektiven Tatbestandes nach § 34 Abs 1 FinStrG sowie b) aus

der unrichtigen rechtlichen Beurteilung der subjektiven Verantwortlichkeit von Frau ***Bf1***, sodass es auch an einer Zurechnung ihres Verhaltens zum Verband iSd § 3 Abs 2 VbVG fehlt.

2.2.1. Unrichtige rechtliche Beurteilung des objektiven Tatbestandes nach § 34 Abs 1 FinStrG

a) Wie bereits unter Punkt 2.1. hingewiesen, wurde überhaupt nicht ermittelt, ob eine Altlastenbeitragspflicht überhaupt dem Grunde nach besteht, was aber wesentliche Voraussetzung dahingehend ist, ob es überhaupt unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht zu einer Verkürzung iSd § 34 Abs 1 FinStrG gekommen ist. Im Erkenntnis - und auch im gesamten bisherigen Finanzstrafverfahren — gibt es dazu überhaupt keine Feststellungen, sondern wird im Erkenntnis vom 5.3.2019 lediglich auf die Feststellungen durch die Betriebsprüfung des Zollamtes Wien in der Niederschrift vom 29.11.2017 hingewiesen.

b) Die Beitragspflicht für den Sachverhalt 1 wurde im zollrechtlichen Verfahren im Bescheid des Zollamtes Wien vom 28.12.2017 (Zl: Bescheid1) insoweit wie folgt begründet:

„Nach den Feststellungen und Ausführungen zur Niederschrift der Betriebsprüfung/Zoll des Zollamtes Wien wurde Recyclingmaterial zur Errichtung einer Schutzschicht (Frostschutzschicht aus gebrochenen Baurestmassen) für die temporäre Oberflächendichtschicht der Abschnitte 1 und 2 der Inertabfallkompartimente eingesetzt, somit war diese Tätigkeit sofern diese binnen Jahresfrist wieder entfernt werden sollte von der Beitragspflicht gem. § 3 Abs 3a Z 2 AISAG ausgenommen.

Da diese Schutzschicht aber jedoch dauerhaft verblieben ist stellt dies eine beitragspflichtige Tätigkeit gem. § 3 Abs 1 Z 1 lit. a AISAG dar "

Die Beschwerdeführerin entgegnete dazu in der Beschwerde vom 1.2.2018 zusammengefasst wie folgt:

— „2.4 Diese Ansicht ist jedoch insoweit verfehlt, als nach § 3 Abs 3a Z 2 AISAG „temporäre Oberflächenabdeckungen“ von der Beitragspflicht ausgenommen sind. Dabei kennt das Gesetz keine zeitliche Einschränkung, sondern verweist diesbezüglich bloß auf die Vorgaben der DVO 2008. Das Gesetz gibt also keinen Anhaltspunkt, dass eine „temporäre Oberflächenabdeckung“ nur für die Dauer eines Jahres AISAG—befreit wäre.

— 2.5 Im Übrigen sind nach § 3 Abs 1a Z 6 AISAG „mineralische Baurestmassen, wie Asphaltgranulat, sofern durch ein Qualitätssicherungssystem gewährleistet wird, dass eine gleichbleibende Qualität gegeben ist, und diese Abfälle im Zusammenhang mit einer Baumaßnahme im unbedingt erforderlichen Ausmaß zulässigerweise für eine Tätigkeit gemäß Abs 1 Z 1 lit c verwendet werden“ von der Beitragspflicht ausgenommen.

— Aus der Sicht der Konsensinhaberin sind die beiden Tatbestandsmerkmale „Qualitätssicherungssystem“ und „Tätigkeit gemäß Abs 1 Z 1 lit c“ (Geländeverfüllung und -anpassung, Bergversatz) erfüllt,).

- 2.6 Schließlich ergibt sich aus dem angefochtenen Bescheid nicht, warum die temporäre Oberflächenabdeckung in Gestalt einer „Drainageschicht“ bloß ein Jahr beitragsfrei aufgebracht werden dürfte. “

c) Es liegen für den Verteidiger schon aus den vorgenannten Ausführungen/Entgegnungen erhebliche Zweifel unter finanzstrafrechtlichen Beweisgrundsätzen vor, ob für den Sachverhalt 1 überhaupt eine Beitragspflicht bestanden hat. Unter dieser Prämisse ist es auch — nach finanzstrafrechtlichen Beweisgrundsätzen — mehr als zweifelhaft, ob dahingehend schon aus objektiver Sicht überhaupt eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs— oder Wahrheitspflicht im verdachtsgegenständlichen Zeitraum erfolgt ist. Sogar wäre auch der objektive Tatbestand des § 34 Abs 1 FinStrG nicht erfüllt.

2.2.2 Unrichtige rechtliche Beurteilung der subjektiven Verantwortlichkeit/mangelnde Begründung

a) Aufgrund des Erkenntnisses vom 5.3.2019 ergäbe sich das grob fahrlässige Handeln der Beschuldigten daraus, dass sie trotz der Kenntnis über diese Verantwortung und nachdem sie die Jahre davor auch selbst die Leermeldungen vorgenommen hätte, im Tatzeitraum ihren abgabenrechtlichen Pflichten nicht nachkam bzw sich darum kümmerte, dass diese erledigt werden würden. Ihre geistige und körperliche Befähigung zur gebotenen Sorgfalt war unstrittig, die Zumutbarkeit resultiere aus der festgestellten Berufserfahrung. “
(Hervorhebungen durch den Autor in Fettdruck).

Die Unterscheidung, welche Sachverhalte hiermit gemeint sind, ist nicht erkennbar, der Verteidiger kann daher nur davon ausgehen, dass diese Begründung auch für den Sachverhalt 1 Anwendung findet.

Diese vorstehende Begründung der Behörde und die darauf basierenden Feststellungen werden in den nächsten Punkten behandelt und die Schlussfolgerung gezogen, dass ein grob fahrlässiges Verhalten subjektiv nicht vorwerfbar ist.

Es finden sich zu Sachverhalt 1 Feststellungen (welche gleich am Anschluss vom Verteidiger behandelt werden) betreffend die organisatorische Verantwortlichkeit im Erkenntnis vom 05.03.2019 wie folgt:

b) Seite 2 des Erkenntnisses vom 05.03.2019:

„Die Verantwortlichkeit zur Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Angelegenheiten, insbesondere der gegenständlichen relevanten Abgaben und Selbstberechnung von AISAG-

Beitragsmeldung lag immer und somit auch im Tatzeitraum bei der handelsrechtlichen Geschäftsführung und wurde von dieser auch wahrgenommen (abgegebene Leermeldungen der GmbH für die Quartale I/2006 bis IV/2011), wohingegen B. — wie bereits sein Vorgänger Z1 — Deponieverantwortlicher war, Stellvertreter für das Tagesgeschäft und für dienstrechtliche Angelegenheiten ohne Recht und Pflicht zur Berechnung und Entrichtung von Altlastenbeiträgen und Steuern. Abrechnungstätigkeiten bezogen sich nur auf Vermessungs-, Berechnungs- und Schätzungstätigkeiten im Zusammenhang mit bei Bauvorhaben angefallenen beziehungsweise bewegten Erd- und sonstigen Aushubmaterialien. “

Dazu darf der Verteidiger wie folgt ausführen:

Dass die vorstehend festgestellten Verantwortlichkeiten betreffend die Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Angelegenheiten, insbesondere der gegenständlichen relevanten Abgaben und Selbstberechnung von AISAG-Beitragsmeldung erwiesenermaßen der handelsrechtlichen Geschäftsführung (ob bei dieser Begrifflichkeit hier nur Geschäftsführer gemeint sind oder auch Prokuristen, wird offen gelassen) zuzurechnen sein sollen, vermag der Verteidiger nicht zu erkennen. Die Aussagen von Herrn B. und Frau Mag. ***Bf1*** sind dahingehend konträr und konnten auch die Zeugen im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 05.03.2019 überhaupt keine Auskunft dahingehend geben, sodass sich schon daraus nach finanzstrafrechtlichen Beweismaßstäben erhebliche Zweifel ergeben.

Nur der Ordnung halber darf festgehalten werden, dass Herr Z1 niemals Deponieverantwortlicher war.

Betreffend Herrn B. wurden die oben genannten Verantwortlichkeiten iW aus seinen Einvernehmen und Stellungnahmen übernommen. Dass die Verantwortung jedoch viel weiter geht, als die vorstehend von der Behörde angenommene, ergibt sich aus Fakten, welche vorliegen, aber nach Ansicht des Verteidigers nicht bei den Feststellungen berücksichtigt wurden. Diese umfassenden Aufgaben ergeben sich aus den der Behörde vorliegenden Dokumenten, welche auch Gegenstand des Spruchsenatsverfahrens waren.

Diese bereits in Punkt A. 1.3. ausgeführten Aufgaben umfassten folgende Tätigkeitsbereiche und Funktionen:

- Leitender technischer Angestellter, Hauptaufgaben: Deponieaufsicht und diverse Abrechnungstätigkeiten (gemäß Dienstvertrag vom 3.8.2009). Gemäß Punkt 4. Dritter Absatz hat er „die behördlichen Vorschriften strikt einzuhalten, den Arbeitgeber über Amtshandlungen zu informieren und Betriebsgebrechen zu melden“.
- Verantwortlicher Beauftragter gemäß § 9 VStG für „die Einhaltung sämtlicher Verwaltungsvorschriften im Zusammenhang mit dem Betrieb der derzeitigen und

zukünftigen Gruben und Deponien der GmbH (Bestellungsurkunde vom 1.4.2008). Dies betrifft selbstverständlich auch den ALSAG-Bereich.

— Verantwortliche Person gemäß § 26 Abs 6 AWG 2002 mit Wirkung vom 1.10.2011 (gemäß Schreiben der GmbH. vom 30.09.2011 an das Amt der Wiener Landesregierung samt Aufhebung vom 23.12.2015 sowie samt Schreiben des Amtes der Wiener Landesregierung über die Kenntnisaufnahme vom 27.10.2011).

— Einzelvertretungsbefugter Prokurist ab 6.3.2013 bis 15.10.2015 (dann kollektivvertretungsbefugter Prokurist) der GmbH (gemäß Firmenbuch);

— Betriebsleiter, Leiter für den Deponiebetrieb der Bodenaushub- und Inertabfalldeponien, verantwortlicher Beauftragter (siehe vorhin), Abrechnungstechniker für Erdbaubaustellen, Prokurist (siehe Dienstzeugnis vom 16.12.2015);

Wenn dazu Herr B. in der Niederschrift über die Verhandlung vom 05.03.2019 aussagt (Seite 3), dass ihm „die Bedeutung der Verantwortung für ALSag nicht bewusst“ war, kann das keinesfalls bedeuten, dass man ihm dies als Verantwortlicher nicht zurechnet. Wenn eine Person eine Tätigkeit übernimmt (und das ist aufgrund der vorstehenden Dokumente ein Faktum) der er nicht gewachsen ist, bedeutet dies eine Übernahmefahrlässigkeit. Faktum ist, dass er für diese Tätigkeiten bestellt war.

Der Amtsbeauftragte bringt diese Tätigkeiten in seiner Stellungnahme vom 25.06.2018, welche mit derartigen Befugnissen einhergehen, nach Ansicht des Verteidigers völlig richtig auf den Punkt (auch wenn Herr B. das — verständlicherweise als Beschuldigter — so in den meisten Punkten nicht geteilt hat):

— er sei seit mehreren Jahren in dieser Branche tätig;

— er hätte sich in seiner Funktion als Prokurist und vor allem als verantwortliche Person gemäß § 26 Abs 6 AWG 2002 auch um die Gebote und Verbote, die im ALSAG geregelt sind, wozu auch die Anmeldung der entsprechenden Altlastenbeiträge zählt und die dazugehörigen Bewilligungen kümmern müssen;

— er war bei allen gegenständlichen Betriebsprüfungen und den dazugehörigen Besprechungen samt Niederschriften anwesend und wusste somit über die Lagerungen wann und weshalb eine Beitragspflicht nach ALSAG entstehen würde;

— er hätte als Prokurist und als Experte im Bereich des AWG und der Deponieaufsicht eine beitragsauslösende Lagerung verhindern müssen oder zumindest die Geschäftsführung eindringlicher darauf aufmerksam machen müssen, da er aufgrund der Niederschrift wusste, dass die Schutzschicht nur bis zu einem Jahr als altlastenbeitragsfrei angesehen wird;

— er hätte sich in seiner Funktion um die notwendigen Bewilligungen, die eine Altlastenbeitragsbefreiung bewirken, kümmern müssen oder zumindest die Geschäftsführung darauf hinweisen, dass eine Bewilligung einzuholen ist.

All dies fand aus Sicht des Verteidigers zu Unrecht keinen Eingang in das Erkenntnis vom 05.03.2019, obwohl umfassende Dokumente, welche den umfangreichen Tätigkeitsbereich umschreiben und dokumentieren, vorliegen. Die Behörde hat aber die Schlussfolgerungen mehr aus den Aussagen des Beschuldigten getroffen und weniger auf den vorliegenden Dokumenten, die einen weit größeren Aufgabenbereich festlegen und gerade in der Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 25.06.2018 schon umfassend dargestellt worden sind.

Diese vorgenannten Befugnisse sind daher JEDENFALLS von Herrn B. wahrzunehmen gewesen, dafür wurde Herr B. auch bestellt und angestellt. Da eben Frau Mag. ***Bf1*** (siehe dazu Punkt A. 1.2.) im verdachtsgegenständlichen Zeitraum keine einschlägige abfallwirtschaftsrechtliche Erfahrung und Ausbildung hatte, wurde bei der Gesellschaft — wie auch in den Jahren davor - immer ein abfallrechtlicher Beauftragter zur Wahrnehmung dieser Aufgaben angestellt. Dies war im verdachtsgegenständlichen Zeitraum Herr A. B..

Frau Mag. ***Bf1*** hat daher auch — mangels eigener einschlägiger Erfahrung — diese Aufgaben delegiert und damit Schritte gesetzt, um eine ordnungsgemäße Vorgangsweise sicher zu stellen (siehe zur Zulässigkeit der Delegation gleich bei der Behandlung des nächsten Punktes)

c) Seite 2 des Erkenntnisses vom 05.03.2019:

„Die Beschuldigte ***Bf1*** ist seit Jahren in dieser Branche tätig. Auch wusste sie laut eigener Aussage, dass im Sinne des Altlastenbeseitigungsgesetzes der Beitragsschuldner bis spätestens am 15. Tag des auf das Kalenderviertel zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung des Altlastenbeitrags bei dem für die Einhebung zuständigen Zollamtes einzureichen hat. Sie hätte sich als durchschnittlich gewissenhafte Geschäftsführerin eines derartigen Unternehmens gewissenhafter um die Gebote und Verbote, die im Altlastenbeseitigungsgesetz geregelt sind, kümmern müssen und können, wonach sie nach § 80 Abs 1 BAO verpflichtet und berechtigt ist.

Demnach hat sie insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwaltet, entrichtet werden. Die Geschäftsführerin einer GmbH ist somit als gesetzlich festgelegtes Handlungsorgan der GmbH verpflichtet, alle steuer- und abgabenrechtlichen Angelegenheiten sorgfältig gemäß zu erfüllen. Die Geschäftsführerin hat in der Konsequenz die Verantwortung, auch die Fragen, an welchen Orten Ablagerung stattfinden dürfen, welche Bewilligungen dazu eingeholt werden müssen und ob auch in diesem Zusammenhang Abgaben

zu entrichten sind zu klären. Dies ist eine der wichtigsten Fragen, mit der sich die Geschäftsführerin eines derartigen Unternehmens auseinandersetzen muss. “

Dazu darf der Verteidiger wie folgt ausführen:

Betreffend diese Ausführungen im Erkenntnis darf auf die schon mehrmals angeführte Tatsache verwiesen werden, dass Frau Mag. ***Bf1*** keine einschlägige abfallwirtschaftsrechtliche Erfahrung und Ausbildung im verdachtsgegenständlichen Zeitraum hatte und daher bei der GmbH - wie auch in den Jahren davor - immer ein abfallrechtlich Beauftragter zur Wahrnehmung dieser Aufgaben bestellt und angestellt wurde (siehe dazu auch die Ausführungen umseitig zu lit b) und nachstehend zu lit e), in diesem Zeitraum eben Herr B..

d) Seite 3 des Erkenntnisses vom 05.03.2019:

„Als Handlungsorgan hätte sie, auch wenn sie bei Betriebsprüfungen wie am 4. September 2013 nicht anwesend war, sich selbstständig über den Inhalt der Prüfung informieren und den Erkenntnissen des Prüfungsberichtes entsprechend agieren müssen. “

Dazu darf der Verteidiger wie folgt ausführen:

Zu diesen vorstehenden Ausführungen im Erkenntnis vom 05.03.2019 liegen Fakten vor, welche nicht festgestellt wurden, aber nach Ansicht des Verteidigers ein klares Bild ergeben wie folgt:

- Faktum ist die Aussage von Herrn B. in der Niederschrift vom 05.03.2019 selbst, wo dieser ua ausgesagt hat (Seite 3), dass er von Frau Mag. ***Bf1*** BEAUFTRAGT wurde, anlässlich der Prüfung für den Zeitraum 2007—2012 direkt bei der Behörde nachzufragen („beauftragte mich zur direkten Nachfrage im Zuge dieser Prüfung“), da die Firma GmbH. in 2012 vom Zoll auf AISAG in mehreren Terminen geprüft wurde.

- Faktum ist die Tatsache, dass Herr B. im Zuge der Prüfung für den Zeitraum 2007—2012 am 6.11.2012 eine Anfrage an das Zollamt betreffend Altlastenbeitragspflicht für die Aufbringung von gebrochenen Baurestmassen als Frostschutzschicht übermittelt hat und dahingehend am 13.11.2012 die Rechtsansicht der Behörde zu Sachverhalt 1 mitgeteilt bekommen hat, dass eine dauerhafte Aufbringung jedenfalls zu einer Altlastenbeitragspflicht führen wurde.”

- Faktum ist die Aussage von Herrn B. vom 16.1.2018 Seite 5/6: „Diese Anfrage wurde von mir an das Zollamt gerichtet um Klarheit darüber zu erhalten, ob für die Aufbringung dieser Schutzschicht aus Recyclingmaterial eine Beitragspflicht besteht bzw ab welchen Zeitpunkt eine Beitragspflicht bestehen würde.

— Faktum ist auch die Tatsache, dass die Niederschrift vom 4.9.2013 anlässlich der zollrechtlichen Prüfung (hier betreffend Sachverhalt 1) für den Zeitraum 2007-2012 ausschließlich mit Herrn B. als Anwesenden des Unternehmens geführt wurde.

- Faktum ist auch die Aussage von Herrn B. vom 16.03.2018 auf Seite 4/6, dass dieser zwar die Abgabeberechnung und die Bezahlung von etwaigen Abgaben verneint, nicht jedoch die Frage betreffend die Zuständigkeit für die rechtzeitige Entfernung des Recyclingmaterials (siehe dazu auch Punkt 2. der Stellungnahme des Vertreters von Herrn B. vom 16.03.2018).

Aus all den vorstehenden Fakten und aufgrund der übernommenen Verantwortlichkeiten (wie in den vorigen Punkten umfassend beschrieben) geht ganz eindeutig hervor, dass Herrn B. ALLEINE die Verantwortlichkeit übertragen wurde, dahingehend zu Sachverhalt 1 sämtliche Maßnahmen zu setzen, so dass eine ordnungsgemäße Vorgangsweise gewährleistet ist und zwar entweder:

— BESEITIGUNG des Recyclingmaterials, das temporär altlastenbeitragsfrei eingesetzt wurde, vor Ablauf eines Jahres oder

— INFORMATION an Frau Mag. ***Bf1***, dass die Jahresfrist ABGELAUFEN ist, dh dass das Recyclingmaterial das temporär altlastenbeitragsfrei eingesetzt werden kann durch die Firma GmbH. für eine Drainageschicht letztendlich endgültig verwendet wurde und die Altlastenbeitragspflicht NUNMEHR entstanden ist.

Denn selbst wenn man unterstellen würde, dass Frau Mag. ***Bf1*** für die Anmeldung des Altlastenbeitrages verantwortlich gewesen wäre, wäre hierzu im Sinne des arbeitsteiligen Zusammenwirkens (siehe dazu und zur Delegation nachstehend unter Punkt e) die Information des Deponieverantwortlichen — der wohl unzweifelhaft Herr B. war — an Frau Mag. ***Bf1*** erforderlich gewesen, dass nunmehr der zollrechtliche Tatbestand eingetreten ist.

Eine derartige Information betreffend Ablauf der Jahresfrist und gesetzte Maßnahmen (entweder Entfernung Recyclingmaterial oder Belassung und Beitragspflicht) ist jedoch ausweislich des bisherigen Verfahrens von Herrn B. an Frau Mag. ***Bf1*** NICHT erfolgt.

Ein subjektiv vorwerfbares Verhalten von Frau Mag. ***Bf1*** ist daher aufgrund des bisher Gesagten zu Sachverhalt 1 NICHT erkennbar.

e) Seite 3 des Erkenntnisses vom 05.03.2019:

"Eine Abwälzung der Verantwortung auf andere Personen ist in dieser grundlegenden Position nicht möglich. "

Dazu darf der Verteidiger wie folgt ausführen:

Frau Mag. ***Bf1*** musste — wie auch schon davor ihr Vater — mangels eigener einschlägiger Erfahrung (wie unter Punkt A. 1.2. beschrieben), ja auch aufgrund der zeitmäßigen Beanspruchung mit der Unternehmensführung, Tätigkeiten an einen abfallrechtlichen Beauftragten zur Wahrnehmung dieser Aufgaben delegieren. Dies erfolgte vollumfänglich und unbeschränkt, wie umseitig in lit b) und in Punkt A.1.3. umfassend beschrieben, an Herrn B. im verdachtsgegenständlichen Zeitraum. Werden Pflichten im Unternehmen delegiert, ist die Geschäftsführerin grundsätzlich nicht mehr verpflichtet, sich Detailkenntnisse auf diesen Gebieten anzueignen. Die Verantwortung in diesen Bereichen oblag daher während des gesamten verdachtsgegenständlichen Zeitraumes Herrn B..

Setzt eine Geschäftsführerin andere Personen zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen ein, kommt — unter bestimmten Voraussetzungen — eine mangelnde Sorgfalt (und zwar im Sinne eines Fahrlässigkeitsvorwurfes) lediglich im Bereich der Auswahl bzw. Überwachung der betrauten Personen in Betracht. Die Anforderungen an die Überwachung dürfen nach der Rechtsprechung jedoch nicht überspannt werden. Vor allem dann, wenn die beauftragten Personen schon jahrelang im Unternehmen tätig sind und keine Zweifel an der fachlichen Qualifikation bestehen, kann von der Geschäftsführung auch keine stichprobenartige Kontrolle mehr verlangt werden.

Jedenfalls bei Unternehmen in einer bestimmten Größenordnung kann es einer Geschäftsführerin einer GmbH auch nicht mehr zugemutet werden, langjährig beauftragte Personen im Unternehmen, auf deren Expertise und Verlässlichkeit vertraut werden kann, zu überprüfen.

Mit den in umseitig in lit b) und in Punkt A. 1.1. und A.1.3. dargestellten Tätigkeiten/Funktionen war Herr B. betraut, bei dem weder hinsichtlich der Qualifikation noch hinsichtlich der Verlässlichkeit Zweifel bestanden.

Bei einer Delegation von Aufgaben sind auch die Komponenten des arbeitsteiligen Zusammenwirkens und des erlaubten Risikos zu beachten. Bei der Zusammenarbeit mehrerer Personen können sogar Fehler entstehen, die keiner Person zurechenbar sind, weil jeder der Beteiligten für sich genommen nicht sorgfaltswidrig gehandelt hat.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen kann mit guten Gründen bekräftigt werden, dass Frau Mag. ***Bf1*** hinsichtlich der Delegation an einen abfallrechtlichen Beauftragten zur Wahrnehmung dieser (in umseitiger lit b) sowie unter Punkt A.1.1 und A.1.3) angeführten umfassenden Aufgaben weder ein Auswahlverschulden traf, noch wurden Überwachungs- oder Kontrollpflichten verletzt. Im Gegenteil: Es wurden aus Sicht von Frau Mag. ***Bf1*** nicht nur — wie vorstehend umfassend ausgeführt — umfassende organisatorische Maßnahmen gesetzt, sondern auch sämtliche Schritte — iSe ordnungsgemäßen Aufgabendelegation im Hinblick auf die Größe des Unternehmens - unternommen, um unter

vorhersehbaren Umständen die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften in zumutbarer Weise zu ermöglichen und rechtsrichtig vorzugehen.

Unter diesen Erwägungen wäre sohin die Feststellung der Behörde, dass "Eine Abwälzung der Verantwortung auf andere Personen ist in dieser grundlegenden Position nicht möglich." sei nicht zutreffend.

Ein subjektiv vorwerfbares Verschulden von Frau Mag. ***Bf1*** hinsichtlich der an Herrn B. übertragenen/delegierten Aufgaben liegt daher nach Ansicht des Verteidigers nicht vor.

f) Seite 3 des Erkenntnisses vom 05.03.2019:

„Frau ***Bf1*** hat somit durch ihr ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidriges Handeln eine grob fahrlässige Abgabenhinterziehung verursacht, wobei sie zu entsprechender Sorgfalt befähigt war und die ihr auch zuzumuten war. “

Dazu darf der Verteidiger wie folgt ausführen:

Die Behörde hat die grobe Fahrlässigkeit aufgrund der vorstehend angeführten Feststellung begründet.

Hinsichtlich der groben Fahrlässigkeit darf wie folgt ausgeführt werden:

Rechtliche Grundlagen zum § 34 Abs 1 FinStrG:

Aufgrund des StRefG 2015/201623 wurde § 34 FinStrG insoweit geändert, als ab 01.01.2016 die Strafbarkeit wegen Fahrlässigkeit nur mehr auf grob fahrlässiges Verhalten gestützt werden kann. Diese grobe Fahrlässigkeit als Strafbarkeitsschwelle gilt jedoch nicht nur für Taten nach dem Inkrafttreten, sondern auch für alle bereits davor verwirklichten fahrlässigen Abgabenverkürzungen unter Anwendung des Günstigkeitsprinzips gemäß § 4 Abs 2 FinStrG.

a) § 34 Abs 1 FinStrG lautet wie folgt:

„(1) Der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung macht sich schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht; § 33 Abs. 3 gilt entsprechend. “

§ 8 Abs 2 und Abs 3 FinStrG lauten wie folgt:

„(2) Fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt außer acht läßt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, daß er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, daß er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

(3) Grob fahrlässig handelt, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.“

b) § 34 FinStrG sieht sohin vor, dass sich einer Abgabenverkürzung lediglich derjenige schuldig machen kann, der eine Tat grob fahrlässig begeht. Grob fahrlässig handelt nach § 8 Abs 3 FinStrG demnach, wer ungewöhnlich und auffallend seine Sorgfaltspflicht vernachlässigt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich (und nicht als bloß entfernt möglich) vorhersehbar war. Die neue Definition orientiert sich auch an der bisherigen Rechtsprechung zum schweren Verschulden iSd § 34 Abs 3 FinStrG.

Schweres Verschulden ist nur jene Fahrlässigkeit, die über die normale, durchschnittliche Fahrlässigkeit hinausreicht, sohin eine auffallende und ungewöhnliche Fahrlässigkeit.“ Ob dem Täter grobe Fahrlässigkeit anzulasten ist, hängt von dem in seiner Tat verwirklichten Handlungs- und Gesinnungswert ab.

c) Bei der Beurteilung des Vorliegens groben Verschuldens ist im Einzelfall eine Gesamtbewertung des konkreten Sachverhaltes vorzunehmen.

d) Nach der Judikatur des VwGH muss ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen sein. Selbst die Missachtung einer grundlegenden Norm muss noch kein schweres Verschulden begründen. Danach liegt grobe Fahrlässigkeit NICHT schon dann vor, wenn bloß das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit überschritten wird. Das Verhalten des Täters muss vielmehr eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit erkennen lassen.

e) Die Fahrlässigkeit setzt zunächst nach § 8 Abs 2 FinStrG eine (objektive) Sorgfaltspflichtverletzung voraus, indem normiert wird, dass „Fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt außer acht lässt,“ weiters, dass diese Sorgfaltspflichtverletzung auch subjektiv vorwerfbar ist „zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist“... (Zumutbarkeit) und letztlich die (objektive und subjektive) Vorhersehbarkeit (Erkennbarkeit) der Tatbestandsverwirklichung, sohin die Möglichkeit, im Zeitpunkt der Tat den Erfolgseintritt und den Kausalverlauf vorhersehen zu können.

Für die grobe Fahrlässigkeit müssen vorstehende Komponenten ebenfalls vorliegen, jedoch in Qualifizierter Form, sohin eine qualifizierte Pflichtwidrigkeit und eine qualifizierte Vorhersehbarkeit. Dabei muss ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß vorliegen, der auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist. Ein einmaliges Versehen würde die Kriterien einer „grogen“ Fahrlässigkeit jedenfalls noch nicht erfüllen.

Dahingehend darf der Verteidiger ausführen, dass die Begründung der groben Fahrlässigkeit im Erkenntnis nicht anhand der vorstehenden Kriterien vorgenommen wurde, insbesondere ergibt sich aus den getroffenen Feststellungen NICHT, worin eine qualifizierte Pflichtwidrigkeit und eine qualifizierte Vorhersehbarkeit vorliegen soll auch nicht, worin ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß vorliegen soll, der auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist.

Aus diesem Grund ergibt sich daher schon ein erheblicher Begründungsmangel.

Es liegt daher nach Ansicht des Verteidigers im konkreten Einzelfall unter Berücksichtigung der umfassenden vorstehenden Ausführungen zu den einzelnen Passagen des Erkenntnisses sowie unter Berücksichtigung der Judikaturkriterien, kein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß vor, der auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist, wobei auch keine Qualifizierte Häufung" einer Pflichtverletzung erkennbar ist".

3. Begründung zu Sachverhalt 2 (Lagerung):

Dieser Sachverhalt wurde umfassend in Punkt 2.2 dargestellt. Aus der Stellungnahme des Amtsbeauftragten vom 25.06.2018 ergibt sich der Sachverhalt wie folgt:

„Durch die Betriebsprüfung des Zollamtes Wien wurde in der Niederschrift vom 29.11.2017 ebenfalls festgestellt, dass durch die Firma GmbH. Lagerungen von Abfällen ohne die erforderliche Bewilligung vorgenommen wurden. Auch diese wurden nicht selbst berechnet, angemeldet und entrichtet.

3.1. Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Zum materiellen Tatbestand zu Sachverhalt 2 gibt es im Erkenntnis vom 5.3.2019 lediglich folgenden Absatz:

„Durch die Betriebsprüfung des Zollamtes Wien wurde in der Niederschrift vom 29.11.2017 ebenfalls festgestellt, dass durch die GmbH Lagerungen von Abfällen ohne die erforderliche Bewilligung vorgenommen wurden. Auch diese wurden nicht selbst berechnet, angemeldet und entrichtet. Die entstandenen Abgaben, in der Höhe von insgesamt € 1.947.733,66 (Altlastenbeitrag und Säumniszinsen) wurden letztendlich auch durch das Zollamt Wien mittels Bescheid vom 28.12.2017 (Bescheid2) vorgeschrieben. “

Im Gegensatz zum Abgabenverfahren, in welchem den Steuerpflichtigen die volle Offenlegungs— und Wahrheitspflicht trifft (§ 119 BAO) und er zum Nachweis der Glaubwürdigkeit seiner Angaben verhalten werden kann, trifft im Strafverfahren die Behörde die Beweislast. Dies ergibt sich aus der Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung und aus dem für das Finanzstrafverfahren geltenden Anklageprinzip.

Ob der dem Finanzstrafverfahren zu Grunde liegende Abgabenanspruch in Höhe von EUR 1.947.733,66 (strafbestimmender Wertbetrag EUR 1.909.542,80) dem Grunde nach überhaupt vorliegt, wurde ZU KEINEM ZEITPUNKT im bisherigen Finanzstrafverfahren von Amts wegen ermittelt. Dahingehend liegt auch zu keinem Zeitpunkt, weder vom belangten Verband, noch von Frau Mag. ***Bf1*** eine geständige Verantwortung vor, so dass die Behörde verpflichtet gewesen wäre, von Amts wegen zu prüfen, ob der sich aus diesem Sachverhalt 2 ergebende Altlastenbeitrag überhaupt DEM GRUNDE NACH besteht oder nicht. Dies ist nicht erfolgt, denn im gesamten bisherigen Finanzstrafverfahren wurde nur die Frage zu klären versucht, was jedenfalls nicht zweifelsfrei gelungen ist, wer nunmehr für die abgabenrechtlichen Belange zuständig ist. Dies ist im Erkenntnis vom 5.3.2019 auch ersichtlich, da iW nur betreffend diese Frage Feststellungen getroffen wurden.

Es wurden die zollrechtlichen Bescheide ungeprüft und ohne sich mit den materiellen Aspekten auseinanderzusetzen dem Erkenntnis vom 5.3.2019 zugrunde gelegt. Dies ungeachtet des Umstandes, dass hinsichtlich des Beweismaßes die Abgabenbehörde den Sachverhalt nach den Regeln der BAO ermittelt und diesfalls die größte Wahrscheinlichkeit (sohin einen Überzeugungsgrad von 51%) genügt, während im Finanzstrafrecht eine „mit an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit“ (sohin eine Überzeugung von mehr als 99%) erforderlich ist, ja es letztlich der vollen Überzeugung bedarf, welche sich „nur wenige Promille unterhalb der Hundertprozentgrenze“ befindet.

Das dies nicht erfolgt ist, wurde jedenfalls das Prinzip der AMTSWEGIGKEIT und der damit verbundenen Sachverhaltsermittlung und der materiellen Wahrheitsfindung VERLETZT.

Dass die Behörde bei Einhaltung sämtlicher Verfahrensvorschriften zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre, nämlich zur Einstellung des Finanzstrafverfahrens betreffend Sachverhalt 2, wird nachstehend im Rahmen inhaltlichen Rechtswidrigkeit ausführlich beschrieben.

3.2. Inhaltliche Rechtswidrigkeit:

Die inhaltliche Rechtswidrigkeit ergibt sich einerseits a) aus der unrichtigen rechtlichen Beurteilung des Vorliegens des objektiven Tatbestandes nach § 34 Abs 1 FinStrG sowie b) aus der unrichtigen rechtlichen Beurteilung der subjektiven Verantwortlichkeit von Frau ***Bf1***, sodass es auch an einer Zurechnung Ihres Verhaltens zum Verband iSd § 3 Abs 2 VbVG fehlt.

3.2.1. Unrichtige rechtliche Beurteilung des objektiven Tatbestandes nach § 34 Abs 1 FinStrG

a) Wie bereits unter Punkt 3.1. hingewiesen, wurde überhaupt nicht ermittelt, ob eine Altlastenbeitragspflicht in Höhe von EUR 1.947.733,66 (bzw der daraus ermittelte strafbestimmende Wertbetrag in Höhe von EUR 1.909.542,80) überhaupt dem Grunde nach besteht, was aber wesentliche Voraussetzung dahingehend ist, ob es überhaupt unter

Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht zu einer Verkürzung iSd § 34 Abs 1 FinStrG gekommen ist. Im Erkenntnis „und auch im gesamten bisherigen Finanzstrafverfahren — gibt es dazu überhaupt keine Feststellungen, sondern wird im Erkenntnis vom 5.3.2019 lediglich auf die Feststellungen durch die Betriebsprüfung des Zollamtes Wien in der Niederschrift vom 29.11.2017 hingewiesen.

b) Die Beitragspflicht für den Sachverhalt 2 wurde im zollrechtlichen Verfahren im Bescheid vom 28.12.2017 (Zl: Bescheid2) insoweit wie folgt begründet:

„Für die Lagerungen die über das genehmigte Ausmaß der Bewilligung hinausgehen ist eine beitragsfreie Lagerung gem. § 3 Abs 1 Z 1 lit b. AISAG nicht möglich, da diese Lagerungen nicht bewilligt wurden, daher entstand gem. § 3 Abs 1 Z 1 AISAG die Beitragspflicht.“

Das Zollamt beruft sich im Bescheid vom 28.12.2017 (Zl: Bescheid2) iW auf die Grundsatzentscheidung des VwGH vom 24.01.2013, 2010/07/0218, welcher ausführt, dass „auch ein Lagern (oder Zwischenlagern) in einer kürzeren als in § 2 Abs. 7 AISAG bzw. § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b AISAG (in den oben jeweils zitierten Fassungen) genannten Zeitdauer der Altlastenbeitragspflicht [unterliegt], wenn nicht alle hierfür erforderlichen behördlichen Bewilligungen (Anzeigen oder Nichtuntersagungen) vorgelegen sind.“ Die Beschwerdeführerin führte dazu in der Beschwerde (zu Sachverhalt 2) vom 1.2.2018 aus, dass im (diesem Judikat zugrunde liegenden) Anlassfall die fraglichen Abfälle überhaupt ohne Konsens zwischengelagert wurden und es hielt der VwGH idZ auch ausdrücklich fest, „dass die angeführten Grundstücke einer Genehmigung nach § 15 Abs. 3 AWG 2002 bedurften, die erst mit diesem Bescheid vom 10. September 2008 erteilt wurde.“ Der entscheidende Unterschied lag jedoch in den gegenständlich bei der GmbH. - unstrittig im verdachtsgegenständlichen Zeitraum – vorhandenen Deponiegenehmigungen iSd § 15 Abs 3 AWG 2002.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin in der Beschwerde vom 1.2.2018 bedarf es für diese „Zwischenlagerung“ keiner gesonderten Genehmigung oder Zurkenntnisnahme der Anlagenbehörde, sodass eine Beitragspflicht nicht besteht. Im Ergebnis geht die Beschwerdeführerin davon aus, dass in Bezug auf die Zwischenlagerungen auf den genehmigten Deponien keine beitragspflichtige Tätigkeit iSd AISAG gesetzt wurde und somit keine Abgabenansprüche bestehen.

c) Es liegen für den Verteidiger schon aus den vorgenannten Ausführungen/Entgegnungen erhebliche Zweifel unter finanzstrafrechtlichen Beweisgrundsätzen vor, ob für den Sachverhalt 2 überhaupt eine Beitragspflicht bestanden hat. Dahingehend ist auch erkennbar, dass sich das Zollamt erst im Rahmen der Prüfung im Jahr 2017!! für den Zeitraum 2013—2016 auf diese vorstehend bezeichnete Grundsatzentscheidung des VwGH vom 24.01.2013, 2010/07/0218 berufen hat (siehe sogleich). Darüber hinaus wurde diese Judikaturlinie in der Fachliteratur mit Hinweis auf den Gesetzestext und die —systematik heftig kritisiert.

BEACHTEN jedoch nunmehr wie folgt: Wesentlich ist jetzt aber der Umstand (was im bisherigen finanzstrafrechtlichen Ermittlungsverfahren noch nicht erörtert wurde), dass die Tätigkeit der GmbH. - nämlich die Zwischenlagerung von Abfällen auf ihren rechtskräftig genehmigten Deponien - noch im September 2013 und damit über ein halbes Jahr nach der oben zitierten Grundsatzentscheidung des VwGH vom 24.1.2013 vom Zollamt SELBST (betreffend Prüfungszeitraum 2007—2012) als eine nicht beitragspflichtige Tätigkeit angesehen wurde (vgl. die Niederschrift vom 04.09.2013 Beilage ./.7); die damit verbundenen Auswirkungen in subjektiver Sicht siehe unten unter Punkt 3.2.1).

Das heißt bei dahingehend gleichbleibender Gesetzeslage betreffend die jeweiligen Prüfungszeiträume beider zollrechtlicher Prüfungen hat das Zollamt in der Prüfung 2013 eine andere Rechtsansicht vertreten (nämlich beitragsfreie Tätigkeit) als in der Prüfung 2017.

d) Diese schon vorstehend angeführten Zweifel hinsichtlich des Bestehens der Beitragspflicht zu Sachverhalt 2 wurden nunmehr vom Verwaltungsgerichtshof zugunsten der Beschwerdeführerin entschieden.

In der ergänzenden Stellungnahme zur Beschwerde vom 03.07.2019 wird dieses Abgehen von der Judikatur vom 24.01.2013, 2010/07/0281 wie folgt ausgeführt:

„1. Im angefochtenen Bescheid geht die belangte Behörde im Ergebnis davon aus, dass die von der Bf auf ihrer genehmigten Deponie durchgeführten Zwischenlagerungen nicht von den Deponiegenehmigungen umfasst seien. Dieser Umstand würde nach der (von der Literatur vielfach kritisierten) und dem Erk des VwGH vom 24.1.2013, 2010/07/0218, entwickelten Judikaturlinie sogleich eine Beitragspflicht auslösen.

2. Nunmehr ist der VwGH in einem verstärkten Senat von dieser Rechtsprechung abgegangen und den kritischen Literaturstimmen gefolgt: In seinem Erk vom 27.3.2019, Ro 2019/13/0006 (bestätigt durch die Folgeerkenntnisse jeweils vom 25.4.2019, Ra 2019/13/0004, und Ra 2019/13/0008) hat er ausdrücklich Folgendes festgehalten:

„Eine Vorschrift, die kürzere Zwischenlagerungen dem Altlastenbeitrag unterwirft, existiert nicht. Dass eine solche Beitragspflicht — für den Fall ohnehin anderweitig sanktionierter Verstöße gegen Bewilligungserfordernisse, Anzeigepflichten oder Auflagen — im Erkenntnis vom 24. Jänner 2013 und in der ihm folgenden Judikatur angenommen wurde, beruht auf der Ansicht, dass § 3 Abs 1 Z 1 lit b AISAG dehne die Beitragspflicht nicht aus, sondern normiere eine Ausnahme von ihr. [...] Diese Argumentation setzt einen Abgabentatbestand voraus, unter den Zwischenlagerungen subsumierbar sind und von dem § 3 Abs 1 Z 1 lit b AISAG eine Ausnahme vorsieht. Das Gesetz enthält aber keinen solchen Tatbestand für vorübergehendes Lagern und die zitierte Bestimmung gehört nicht zu den in § 3 Abs 1a AISAG normierten Ausnahmen von den in Abs 1 normierten Fällen der Beitragspflicht. [...] Die vom Erkenntnis vom 24. Jänner 2013, 2010/07/0218, VwS/g 18553/A, an dem insoweit nicht festgehalten

werden kann, und von der zitierten Folgejudikatur dazu abweichende Entscheidung des Landesverwaltungsgerichtes erweist sich aus diesen Gründen als richtig. “

Daher wird nach Ansicht der Beschwerdeführerin in der ergänzenden Stellungnahme zur Beschwerde vom 03.07.2019 die Rechtsansicht des Zollamtes nicht mehr aufrecht zu erhalten und der angefochtene Bescheid ersatzlos zu beheben sein.

Dahingehend ist daher davon auszugehen, dass sich die Rechtsansicht des Zollamtes im Rahmen der Prüfung in 2017 als unrichtig erwiesen hat, so dass dahingehend auch keine Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs— oder Wahrheitspflicht im verdachtsgegenständlichen Zeitraum bestanden hat. Wird in der Folge der den Sachverhalt 2 betreffende Bescheid vom 28.12.2017 (Zl: Bescheid2) im Wege der Beschwerde vorentscheidung aufgehoben, fehlt es auch an einem strafbestimmenden Wertbetrag, sohin auch an einer Verkürzung.

Der objektive Tatbestand des § 34 Abs 1 FinStrG ist daher nicht erfüllt.

3.2.2 Unrichtige rechtliche Beurteilung der subjektiven Verantwortlichkeit/mangelnde Begründung

a) Aufgrund des Erkenntnisses vom 5.3.2019 ergäbe sich das grob fahrlässige Handeln der Geschäftsführerin daraus, „... dass sie trotz der Kenntnis über diese Verantwortung und nachdem sie die Jahre davor auch selbst die Leermeldungen vorgenommen hätte, im Tatzeitraum ihren abgabenrechtlichen Pflichten nicht nachkam bzw sich darum kümmerte, dass diese erledigt werden würden. Ihre geistige und körperliche Befähigung zur gebotenen Sorgfalt war unstrittig, die Zumutbarkeit resultiere aus der festgestellten Berufserfahrung. (Hervorhebungen durch den Autor in Fettdruck).

Die Unterscheidung, welche Sachverhalte hiermit gemeint sind, ist — wie schon beim Sachverhalt 1 (siehe Punkt E.2.) — nicht erkennbar, der Verteidiger kann daher nur davon ausgehen, dass diese Begründung auch für den Sachverhalt 2 Anwendung findet.

Diese vorstehende Begründung der Behörde und die darauf basierenden Feststellungen werden in den nächsten Punkten behandelt und die Schlussfolgerung gezogen, dass ein grob fahrlässiges Verhalten subjektiv nicht vorwerfbar ist.

Es findet sich zu Sachverhalt 2 eine Feststellung im Erkenntnis vom 05.03.2019 wie folgt (Seite 2 unten):

„Die Geschäftsführerin hat in der Konsequenz die Verantwortung, auch die Fragen, an welchen Orten Ablagerung stattfinden dürfen, welche Bewilligungen dazu eingeholt werden müssen und ob auch in diesem Zusammenhang Abgaben zu entrichten sind zu klären.“

b) Der festgestellte Sachverhalt und die dahingehenden Ausführungen und Entgegnungen zur von der Behörde festgestellten Aufgabenverteilung bei der GmbH. zwischen Frau ***Bf1*** und Herrn B. unter Punkt E. 2. gelten hier sinngemäß.

Insbesondere sei an dieser Stelle erwähnt, dass die Behörde die grobe Fahrlässigkeit aufgrund der unter lit a) angeführten Feststellung begründet hat. Dies reicht jedoch zur Begründung einer groben Fahrlässigkeit nicht aus, da an keiner Stelle des Erkenntnisses erkennbar ist, dass der dahingehende Vorwurf anhand der in Punkt 2.2.2 ausgeführten Kriterien geprüft wurde.

Die Begründung der groben Fahrlässigkeit wurde nicht anhand der Judikaturkriterien vorgenommen, insbesondere ergibt sich aus den Feststellungen NICHT, worin eine Qualifizierte Pflichtwidrigkeit und eine Qualifizierte Vorhersehbarkeit vorliegen soll auch nicht, worin ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß vorliegen soll, der auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist.

Aus diesem Grund ergibt sich daher schon ein erheblicher Begründungsmangel.

Es liegt daher jedoch nach Ansicht des Verteidigers im konkreten Einzelfall unter Berücksichtigung der vorstehenden und besonders unter Berücksichtigung der nachstehenden Ausführungen (unter lit c) und unter Berücksichtigung der Judikaturkriterien, jedenfalls kein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß vor, der auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist.

c) Unabhängig von den Ausführungen zu E. 2. ist beim Sachverhalt 2 jedoch weiter wesentlich, dass nach Ansicht des Verteidigers die Vorgangsweise betreffend die (von der Behörde vorgeworfene) Nichtoffenlegung und Nichterklärung der durch das Zollamt mit Bescheid vom 28.12.2017 (Zl: Bescheid2) festgestellten Beitragspflichten jedenfalls auch unter subjektiven Erwägungen rechtlich vertretbar war, dies aus folgenden Gründen:

Die Tätigkeit der GmbH. — nämlich die Zwischenlagerung von Abfällen auf ihren rechtskräftig genehmigten Deponien — wurde noch im September 2013 und damit über ein halbes Jahr nach der zitierten Grundsatzentscheidung des VwGH vom 24.1.2013⁴¹ vom Zollamt selbst (für den Zeitraum 2007 bis 2012) als eine nicht beitragspflichtige Tätigkeit angesehen (vgl die Niederschrift vom 04.09.2013 Beilage ./..) und noch das „first in — first out“-Prinzip akzeptiert.

Daraus sind folgende wesentliche Schlussfolgerungen zu ziehen:

- Das Zollamt war im Rahmen der Prüfung 2007 bis 2012 der RECHTSANSICHT, dass eine Beitragspflicht NICHT besteht.
- Diese Rechtsansicht fußt auf einer zollrechtlichen Prüfung, welche am 04.09.2013 mit Niederschrift beendet wurde, sohin zu einem Zeitpunkt, wo die Grundsatzentscheidung des VwGH vom 24.01.2013 bereits vorlag.

– Hätte die damalige Zollprüfung aus 2013 eine andere Rechtsansicht vertreten (nämlich jene der zollrechtlichen Prüfung aus 2017) dann wäre es ein Leichtes gewesen, eine Nachschau für die ersten Quartale 2013 (welche verdachtsgegenständlich zu Sachverhalt 2 sind) anzuordnen samt Beitragsvorschreibung. Dies ist jedoch NICHT erfolgt, da eben die Zollprüfung 2013 bei dieser Tätigkeit von einer nicht beitragspflichtigen Tätigkeit ausgegangen ist.

— Aufgrund des Umstandes, dass die Zollprüfung in 2013 für den Zeitraum 2007—2012 in der Niederschrift vom 04.09.2013 von einer NICHT beitragspflichtigen Tätigkeit ausgegangen ist, war es auch NICHT erforderlich, für den Zeitraum ab 2013 bei der GmbH. Maßnahmen welcher Art auch immer zu treffen (der Vorwurf lautet ja auf „Lagerungen von Abfällen ohne die erforderliche Bewilligung“). Denn es wurde ja gerade von der Zollprüfung 2013 noch im September 2013 KONSTATIERT, dass man ordnungsgemäß vorgeht und damit auch eine Vertrauenslage bei den Verantwortlichen der GmbH. geschaffen.

— Auch die gesetzlichen Grundlagen für die jeweiligen Prüfungszeiträume haben sich nicht geändert, so dass das Zollamt SELBST bei zwei Prüfungen unterschiedliche Rechtsansichten vertreten hat.

— Letztlich konnte daher zweifelsfrei der Rechtsansicht des Zollamtes anlässlich der Prüfung 2013, welche keine beitragspflichtige Tätigkeit für den Zeitraum 2007—2012 konstatiert hat, auch für die Jahre ab 2013 folgen.

Dass der Verwaltungsgerichtshof — wie unter Punkt 3.2.1 umfassend ausgeführt — die Judikatur vom 24.01.2013, 2010/07/0281 (auf welche sich der Bescheid vom 28.12.2017 (Zl: Bescheid2 stützt) durch einen verstärkten Senat des VwGH vom 27.3.2019, Ro 2019/13/0006 (bestätigt durch die Folgeerkenntnisse jeweils vom 25.4.2019, Ra 2019/13/0004, und Ra 2019/13/0008) verworfen hat, sei hier nur nochmals erwähnt.

Die Feststellung im Erkenntnis vom 05.03.2019

„Die Geschäftsführerin hat in der Konsequenz die Verantwortung, auch die Fragen, an welchen Orten Ablagerung stattfinden dürfen, welche Bewilligungen dazu eingeholt werden müssen und ob auch in diesem Zusammenhang Abgaben zu entrichten sind, zu klären.“

geht daher ins Leere, da man zweifelsfrei eine Rechtsansicht vertreten hat, welche durch die zollrechtliche Prüfung in 2013 selbst konstatiert wurde.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen liegt auch subjektiv KEIN vorwerfbares Verhalten vor, so dass der Tatbestand des § 34 Abs 1 FinStrG NICHT erfüllt ist.

F) Änderungserklärung (Beschwerdeantrag gemäß § 153 Abs 1 lit c FinStrG):

Die Beschwerdeführerin stellt daher aus den oben genannten Gründen den Antrag

- 1) das Bundesfinanzgericht möge das Erkenntnis des Spruchsenates beim Zollamt Wien als Finanzstrafbehörde vom 5.3.2019, Zl. AFB (StrafNr. 2018, Spr.Sen.L.Nr. 9/2018) ersatzlos aufheben sowie
- 2) eine mündliche Verhandlung nach Durchführung des Vorverfahrens durchführen.“

Ergänzender Schriftsatz

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 4. September 2019 hat der Verteidiger mitgeteilt, dass „nunmehr das Zollamt Wien im Abgabenverfahren mit Beschwerdeverentscheidung vom 02.08.2019 der zollrechtlichen Beschwerde vom 01.02.2018 samt der ergänzenden Stellungnahme vom 3.7.2019 gegen den Bescheid des Zollamtes Wien vom 28.12.2017, Zl. Bescheid2 (zu Sachverhalt 2) stattgegeben und somit den angefochtenen Bescheid vollinhaltlich aufgehoben habe.

Dem Erkenntnis vom VwGH 27.3.2019, Ro 2019/13/0006 entsprechend, folgt das Zollamt also mit seiner Beschwerdeverentscheidung vom 02.08.2019 den zollrechtlichen Rechtsausführungen der Bf, auf welche auch in der Beschwerde vom 22.07.2019 hingewiesen wurde und deshalb ein Bestehen der Altlastenbeitragspflicht verneint [vgl dort unter Punkt E) 3.2.1. d)].

Nun hat dieser Umstand – wie schon in der Beschwerde vom 22.07.2019 ausgeführt – auch weitreichende Folgen für das finanzrechtliche Beschwerdeverfahren, denn das Bestehen des materiellrechtlichen Anspruchs ist Voraussetzung dafür, dass der objektive Tatbestand des § 34 Abs 1 FinStrG erfüllt wird. Durch die Aufhebung des Bescheides des Zollamtes Wien vom 28.12.2017, Zl. Bescheid2 (zu Sachverhalt 2) fällt auch der für das Finanzstrafverfahren maßgebliche strafbestimmende Wertbetrag iHv EUR 1.909.542,80 für den in der Beschwerde vom 22.07.2019 dargestellten Sachverhalt 2 (Lagerung) [vgl dort unter Punkt A.2.2] weg, da der diesem zu Grunde liegende Abgabenanspruch in Höhe von EUR 1.947.733,66 (Altlastenbeitrag samt Säumniszinsen) mangels Beitragspflicht nach AISAG nicht besteht und es somit zu keiner Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und auch zu keiner Verkürzung iSd § 34 FinStrG gekommen ist."

Der Vollständigkeithalber ist festzustellen, dass das Finanzstrafverfahren gegen Herrn A. B. wegen des Verdachts des Finanzvergehens des grob fahrlässigen Beitrags zur grob fahrlässigen Abgabenhinterziehung nach §§ 11, 34 Abs. 1 FinStrG iVm § 3 Abs. 1 Z. 1 lit. a AISAG mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 5. März 2019 eingestellt wurde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtslage:

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht. § 33 Abs. 3 gilt entsprechend.

Gemäß § 8 Abs. 3 FinStrG handelt grob fahrlässig, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhalts als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

§ 4 Abs. 2 FinStrG: Die Strafe richtet sich nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung des Gerichtes erster Instanz oder der Finanzstrafbehörde geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre.

Im gegenständlichen Fall besteht wohl keine Frage, dass es für die Beschuldigte in der Gesamtschau günstiger ist, sich nach der Rechtslage nach dem 1. Jänner 2016 verantworten zu müssen, bei welcher eine "einfache" Fahrlässigkeit im Sinne des § 34 Abs. 1 FinStrG in der Fassung des BGBl I 2010/104 nicht mehr strafbar ist, sondern es dafür einer festzustellenden groben Fahrlässigkeit im Sinne des StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118 mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2016 bedarf.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.

Nur wenn nach Durchführung der Beweise trotz eingehender Beweiswürdigung Zweifel an der Täterschaft des Beschuldigten verbleiben, hat nach dem Grundsatz "in dubio pro reo" die Einstellung des Verfahrens zu erfolgen (VwGH 3.7.1996, 95/13/0175).

Aus der Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung und ferner auch aus dem für das Finanzstrafverfahren geltenden Anklageprinzip ergibt sich, dass die Beweislast die Behörde trifft. Allfällige Zweifel daran, ob eine Tatsache als erwiesen angenommen werden kann oder nicht, kommen im Finanzstrafverfahren dem Beschuldigten zugute (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0134; VwGH 14.12.1994, 93/16/0191; VwGH 20.10.2004, 2002/14/0060).

*§ 3 Abs. 1 Altlastensanierungsgesetz idF BGBl. I Nr. 15/2011:
Dem Altlastenbeitrag unterliegen*

1. das Ablagern von Abfällen oberhalb oder unterhalb (dh. unter Tage) der Erde; als Ablagern im Sinne dieses Bundesgesetzes gilt auch
 - a) das Einbringen von Abfällen in einen Deponiekörper, auch wenn damit deponiebautechnische oder andere Zwecke verbunden sind (zB Fahrstraßen, Rand- und Stützwälle, Zwischen- oder Oberflächenabdeckungen einschließlich Methanoxidationsschichten und Rekultivierungsschichten),
 - b) das mehr als einjährige Lagern von Abfällen zur Beseitigung oder das mehr als dreijährige Lagern von Abfällen zur Verwertung,
 - c) das Verfüllen von Geländeunebenheiten (ua. das Verfüllen von Baugruben oder Künetten) oder das Vornehmen von Geländeanpassungen (ua. die Errichtung von Dämmen oder Unterbauten von Straßen, Gleisanlagen oder Fundamenten) oder der Bergversatz mit Abfällen,[...]

§ 3 Abs. 1a ALSAG: Von der Beitragspflicht ausgenommen sind:

6. mineralische Baurestmassen, wie Asphaltgranulat, Betongranulat, Asphalt/Beton-Mischgranulat, Granulat aus natürlichem Gestein, Mischgranulat aus Beton oder Asphalt oder natürlichem Gestein oder gebrochene mineralische Hochbaurestmassen, sofern durch ein Qualitätssicherungssystem gewährleistet wird, dass eine gleichbleibende Qualität gegeben ist, und diese Abfälle im Zusammenhang mit einer Baumaßnahme im unbedingt erforderlichen Ausmaß zulässigerweise für eine Tätigkeit gemäß Abs. 1 Z 1 lit. c verwendet werden: Wer eine Ausnahme von der Beitragspflicht gemäß diesem Absatz in Anspruch nimmt, hat auf Verlangen dem Zollamt oder im Rahmen eines Feststellungsverfahrens der Behörde (§ 21) nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Ausnahme vorliegen.

§ 3 Abs. 3a ALSAG: Von der Beitragspflicht ausgenommen ist eine

1. Rekultivierungsschicht oder
 2. temporäre Oberflächenabdeckung,
- die den Vorgaben gemäß Anhang 3 der Deponieverordnung 2008, BGBl. II Nr. 39/2008, entspricht. Wer eine Ausnahme von der Beitragspflicht gemäß diesem Absatz in Anspruch nehmen will, hat auf Verlangen dem Zollamt oder im Rahmen eines Feststellungsverfahrens der Behörde (§ 21) nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für diese Ausnahme vorliegen.

§ 3 Abs. 1 Altlastensanierungsgesetz idF BGBl. I Nr. 103/2013

Dem Altlastenbeitrag unterliegen

1. das Ablagern von Abfällen oberhalb oder unterhalb (dh. unter Tage) der Erde; als Ablagern im Sinne dieses Bundesgesetzes gilt auch
 - a) das Einbringen von Abfällen in einen Deponiekörper, auch wenn damit deponiebautechnische oder andere Zwecke verbunden sind (zB Fahrstraßen, Rand- und Stützwälle, Zwischen- oder Oberflächenabdeckungen einschließlich Methanoxidationsschichten und Rekultivierungsschichten),
 - b) das mehr als einjährige Lagern von Abfällen zur Beseitigung oder das mehr als dreijährige Lagern von Abfällen zur Verwertung,
 - c) das Verfüllen von Geländeunebenheiten (ua. das Verfüllen von Baugruben oder Künetten) oder das Vornehmen von Geländeanpassungen (ua. die Errichtung von Dämmen oder Unterbauten von Straßen, Gleisanlagen oder Fundamenten) oder der Bergversatz mit Abfällen [...]

§ 3 Abs. 1a ALSAG: Von der Beitragspflicht ausgenommen sind:

6. mineralische Baurestmassen, wie Asphaltgranulat, Betongranulat, Asphalt/Beton-Mischgranulat, Granulat aus natürlichem Gestein, Mischgranulat aus Beton oder Asphalt oder

natürlichem Gestein oder gebrochene mineralische Hochbaurestmassen, sofern durch ein Qualitätssicherungssystem gewährleistet wird, dass eine gleichbleibende Qualität gegeben ist, und diese Abfälle im Zusammenhang mit einer Baumaßnahme im unbedingt erforderlichen Ausmaß zulässigerweise für eine Tätigkeit gemäß Abs. 1 Z 1 lit. c verwendet werden, Wer eine Ausnahme von der Beitragspflicht gemäß diesem Absatz in Anspruch nimmt, hat auf Verlangen dem Zollamt oder im Rahmen eines Feststellungsverfahrens der Behörde (§ 21) nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Ausnahme vorliegen.

§ 3 Abs. 3a AISAG: Von der Beitragspflicht ausgenommen ist eine

1. Rekultivierungsschicht oder

2. temporäre Oberflächenabdeckung,

die den Vorgaben gemäß Anhang 3 der Deponieverordnung 2008, BGBl. II Nr. 39/2008, entspricht. Wer eine Ausnahme von der Beitragspflicht gemäß diesem Absatz in Anspruch nehmen will, hat auf Verlangen dem Zollamt oder im Rahmen eines Feststellungsverfahrens der Behörde (§ 21) nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für diese Ausnahme vorliegen.

Im Erkenntnis des VwGH vom 27. März 2019, Ro 2019/13/0006, ging es um die Frage der Beitragspflicht gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 lit. b AISAG für bestimmte Zwischenlagerungen. Der VwGH hat ausgesprochen, dass für solche Zwischenlagerungen gar kein Abgabentatbestand vorhanden sei und deshalb unabhängig davon, ob eine Bewilligung im Zeitpunkt der Verwendung vorgelegen sei, keine Beitragspflicht bestehe. Der VwGH hat damit nicht seine Rechtsprechung zum AISAG aufgegeben, wonach es bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Verwendung von Abfällen für eine Tätigkeit nach § 3 Abs. 1 Z 1 lit. c AISAG auf das rechtzeitige Vorliegen der entsprechenden Bewilligungen ankommt (vgl. VwGH 2.10.2019, Ra 2019/13/0059; VwGH 05.02.2021, Ra 2019/13/0109).

Zur Frage der Verjährung:

Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG erlischt die Strafbarkeit eines Finanzvergehens durch Verjährung. Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Sie beginnt aber nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet.

Gemäß § 31 Abs. 2 FinStrG beträgt die Verjährungsfrist für Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr, für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

§ 31 Abs. 3 FinStrG: Begeht der Täter während der Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf das § 25 oder § 191 StPO nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist.

§ 14 Abs. 3 FinStrG: Verfolgungshandlung ist jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichtes, einer Staatsanwaltschaft, einer Finanzstrafbehörde, des Bundesfinanzgerichtes oder eines im § 89 Abs. 2 genannten Organs, die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Staatsanwaltschaft, die Finanzstrafbehörde, das Bundesfinanzgericht oder das Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat.

Im verwaltungsbehördlichen Rechtsmittelverfahren ist nicht nur die Rechtmäßigkeit der erstinstanzlichen Entscheidung im Zeitpunkt des Ergehens zu prüfen, sondern es muss eine eigenständige Beurteilung der Sachlage und Rechtslage vorgenommen werden. Eine das angefochtene Erkenntnis bestätigende Entscheidung darf daher im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren nur dann ergehen, wenn die der Rechtsmittelinstanz vorliegende Sachlage und Rechtslage zum Zeitpunkt der Rechtsmittelerledigung im Ergebnis keine anders lautende Entscheidung erfordert.

Der verfahrensgegenständliche Betriebsprüfungsbericht bezieht sich auf die Quartale 1/2013 bis 4/2014. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, dass gemäß § 9 Abs. 2 AISAG der Beitragsschuldner spätestens am 15. Tag des auf das Kalendervierteljahr zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung, in der er den Betrag selbst zu berechnen hat, beim zuständigen Zollamt einreichen muss.

Damit war der tatbestandsmäßige Verkürzungserfolg im Sinne des § 31 Abs. 1 FinStrG für das 1. Quartal 2013 spätestens am 15. Mai 2013 eingetreten, die Verfolgungsverjährungsfrist begann somit am 15. Mai 2013 und endete mit Ablauf des 15. Mai 2018.

Aufgrund der Vernehmung der Beschuldigten als Geschäftsführerin des belangten Verbandes als Verdächtige vor dem Zollamt Wien als Finanzstrafbehörde am 13. Februar 2018 wurde gegen beide Beschuldigte eine Verfolgungshandlung gesetzt, die die Verfolgungsverjährung unterbrochen hat, sodass im Zeitpunkt der Einleitung des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens mit Einleitungsverfügung vom 28. Mai 2018 eine Verfolgungsverjährung für die hier in Rede stehenden grob fahrlässigen Abgabenverkürzungen gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG noch nicht eingetreten war.

Objektive Tatseite:

Zu den zugrundeliegenden Abgabenbescheiden ist festzuhalten, dass die Beschwerde vom 1. Februar 2018 gegen den Abgabenbescheid des Zollamtes Wien vom 28. Dezember 2017, Zl. Bescheid1 (über AISAG-Beiträge von € 141.560,40 für I-IV/2013 + € 35.383,20 für I/2014; gesamt € 176.943,60), mit Beschwerdevorentscheidung vom 16. September 2019 als gegenstandslos erklärt wurde bzw. der Abgabenbescheid des Zollamtes Wien vom 28. Dezember 2017, Zl. Bescheid2, mit einem Abgabenbetrag für 1-4/2013 von € 1.410.074,80 plus Säumniszuschlages von € 28.201,50 sowie für 1-4/2014 von € 499.468,00 plus Säumniszuschlag von € 9.989,36 mit Beschwerdevorentscheidung vom 2. August 2019 aufgehoben wurden.

Allerdings wurden mit weiterem Bescheid des Zollamtes Wien ebenfalls vom 2. August 2019 zur Zahl Bescheid2-10 der Altlastenbeitrag für I/2016 für eine Abfallmenge von 80.000m3 gesiebt Material in Höhe von € 1.324.800,00 samt Säumniszuschlag von € 26.496,00 festgesetzt.

Gegenstand des finanzstrafbehördlichen Beschwerdeverfahrens ist unter anderem eine mögliche grob fahrlässige Verkürzung von Altlastenbeiträgen für die Quartale I/2013 bis IV/2014 laut oa. Bescheiden in der Höhe von € 1.410.074,80 bzw. € 499.468,00 durch Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht für diese Zeiträume.

Der mit Bescheid des Zollamtes Wien vom 2. August 2019, Zahl Bescheid2-10, festgesetzte Altlastenbeitrag in Höhe von € 1.324.800,00 samt Säumniszuschlag von € 26.496,00 betrifft den Zeitraum I/2016, der jedoch nicht Sache des Beschwerdeverfahrens ist, da eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht für diesen Zeitraum (bisher) nicht Gegenstand eines Finanzstrafverfahrens war.

Das Bundesfinanzgericht ist verpflichtet, bei ihrer Entscheidung auf die während des Rechtsmittelverfahrens festgestellten Tatsachen Bedacht zu nehmen und dementsprechend den Spruch des erstinstanzlichen Bescheides hinsichtlich des Umfanges des Verdachtes, somit hinsichtlich Höhe und (hier) Zeitraum der Abgabenverkürzungen entsprechend zu korrigieren. Von einer solchen Korrektur kann aber dann nicht gesprochen werden, wenn der Verdacht auf eine Abgabenverkürzung für einen bestimmten Zeitraum im Ergebnis erstmals ausgesprochen wird. Dem Bundesfinanzgericht steht es nicht zu, in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelentscheidung in Aussicht genommenen rechtlichen Art nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war, einen Sachbescheid (im Ergebnis erstmals) zu erlassen (vgl. VwGH 29.04.2010, 2008/15/0098).

Ein Finanzstrafverfahren muss wegen derselben Sache iSd § 161 Abs. 1 FinStrG eingeleitet gewesen sein, die Gegenstand des Schuldspruchs ist. Ist ein Finanzstrafverfahren lediglich wegen § 34 FinStrG für Verkürzungsbeträge der Zeiträume I/2013 bis IV/2014 eingeleitet worden, ohne dass das Strafverfahren auf den Verdacht nach § 34 Abs. 1 FinStrG für den Zeitraum I/2016 ausgedehnt wurde oder wegen des letztgenannten Finanzvergehens ein eigenes Strafverfahren eingeleitet wurde, ist ein Schuldspruch nach § 34 Abs. 1 FinStrG für den Zeitraum I/2016 und diesen Zeitraum betreffende strafbestimmende Wertbeträge nicht rechtens (vgl. VwGH 21.9.2009, 2009/16/0083).

In diesem Sinne war es dem Bundesfinanzgericht verwehrt, im Beschwerdeverfahren durch eine Bestrafung nach § 34 Abs. 1 FinStrG für Verkürzungsbeträge des Zeitraumes I/2016 gegenüber der erstinstanzlichen Bestrafung nach § 34 Abs. 1 FinStrG für Verkürzungsbeträge der Zeiträume I/2013 bis IV/2014 die "Sache" des Verfahrens auszuwechseln.

Da somit eine Verkürzung an Altlastenbeitrag für die Zeiträume I/2013 bis IV/2014 nicht mehr bescheidmäßig festgestellt wurde, kann eine diesbezügliche abgabenrechtliche Verletzung nicht mehr Sache des Beschwerdeverfahrens sein, sodass insoweit der Beschwerde für den Zeitraum I/2013 bis IV/2014 für Teilbeträge von gesamt € 1.909.542,80 stattzugeben war.

Allerdings ist – nachdem die Beschwerde gegen den Bescheid zurückgenommen wurde und die Beschwerde als gegenstandslos erklärt wurde – die Verkürzung der Altlastenbeiträge von € 141.560,40 für die Kalendervierteljahre 1-4/2013 sowie von € 35.383,20 für das Kalendervierteljahr 1/2014 laut rechtskräftigem Bescheid des Zollamtes Wien vom 28. Dezember 2017, Zl. Bescheid1, evident.

Dieser Bescheid basiert auf den Feststellungen und Ausführungen zur Niederschrift der Betriebsprüfung/Zoll des Zollamtes Wien vom 29.11.2017, GZ.: 100000/106875/2015, und verweist auf die dort festgestellten Sachverhalte und Ausführungen.

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage hinsichtlich der Verkürzungsbeträge für 1-4/2013 von € 1.410.074,80 sowie für 1-4/2014 von € 499.468,00, die mit Beschwerdeverentscheidung vom 2. August 2019 aufgehoben wurden bzw. der Vorschreibung der Altlastenbeiträge für I/2016 für eine Abfallmenge von 80.000m3 gesiebttes Material in Höhe von € 1.324.800,00 hat der Verteidiger in der mündlichen Verhandlung hinsichtlich der dann verbleibenden vorgeworfenen Verkürzungen der Altlastenbeiträge von € 141.560,40 für die Kalendervierteljahre 1-4/2013 sowie von € 35.383,20 für das Kalendervierteljahr 1/2014 im Namen der Beschuldigten ein Geständnis abgegeben und die Beschwerde insoweit auf eine Strafbeschwerde eingeschränkt.

Teilrechtskraft:

Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist im Bereich des Finanzstrafrechtes Teilrechtskraft hinsichtlich des Ausspruches von Schuld einerseits und Strafe andererseits rechtlich möglich (vgl. VwGH 8.2.2007, 2006/15/0293).

Nachdem der Verteidiger in seiner Eingangsstellungnahme in der mündlichen Verhandlung die Beschwerde auf eine Strafbeschwerde für die Verkürzungen der Altlastenbeiträge von € 141.560,40 für die Kalendervierteljahre 1-4/2013 sowie von € 35.383,20 für das Kalendervierteljahr 1/2014 eingeschränkt hat, ist hinsichtlich der Frage des Vorliegens und der Strafbarkeit der Finanzvergehen wegen der Finanzvergehen der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG iVm § 3 Abs. 1 Z 1 lit. a AISAG laut angefochtenem Erkenntnis Teilrechtskraft eingetreten. Erwächst nämlich der (Teil-)Schuldspruch der Finanzstrafbehörde mangels Bekämpfung in (Teil-)Rechtskraft, so ist er nicht mehr Gegenstand des Beschwerdeverfahrens; die Rechtsmittelbehörde (bzw. ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht) ist vielmehr an diesen Schuldspruch gebunden (VwGH 29.6.1999, 98/14/0177). Eine weitere Prüfung des Vorliegens der objektiven und subjektiven Voraussetzungen der angeschuldeten Finanzvergehen war somit nicht mehr erforderlich. Es war daher nur mehr über das Strafmaß zu entscheiden.

Strafbemessung:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Strafbemessung die Schuld des Täters.

§ 23 Abs. 2 FinStrG: Bei Bemessung der Strafe sind die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob die Verkürzung oder der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen. Im Übrigen gelten die §§ 32 bis 35 StGB sinngemäß.

§ 23 Abs. 3 FinStrG: Bei der Bemessung der Geldstrafe sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters zu berücksichtigen.

§ 23 Abs. 4 FinStrG: Bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet, hat die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt.

Nach der Bestimmung des § 34 Abs. 3 FinStrG wird die grobe Abgabenverkürzung mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift) geahndet.

§ 20 Abs. 1 FinStrG: Wird auf eine Geldstrafe oder auf Wertersatz erkannt, so ist zugleich die für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe festzusetzen.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als mildernd den bisher ordentlichen Lebenswandel und das Wohlverhalten seit der lange zurückliegenden Taten, als erschwerend keinen Umstand.

Der Strafraumen neu errechnet sich wie folgt:

bisher € 2.086.486,40, Wegfall von € 1.909.542,80,

verbleiben neu: € 141.560,40 (I-IV/2013) sowie € 35.383,20 (I/2014) = € 176.943,60.

Als weitere Milderungsgründe kommt die zwischenzeitig erfolgte vollständige Schadensgutmachung (da mehr als die strafbestimmenden Wertbeträge entrichtet wurden) als Folge des Nachsichtsbescheides des Zollamtes Wien vom 30. November 2019, Zahl: Bescheid1-6 und Bescheid2-13, mit dem Altlastenbeiträge samt Säumniszuschlag von € 1.031.778,47 gemäß § 236 BAO unter der Bedingung nachgesehen wurden, dass ein Betrag von € 500.000,00 entrichtet wird) hinzu.

Zu beachten war auch die Tatsache, dass die Beschuldigte im belangten Verband Maßnahmen gesetzt hat, um eine zukünftige ordnungsgemäße steuerliche Gebarung iZm Altlastenbeiträgen sicherzustellen. Als wesentlicher Milderungsgrund ist das Geständnis mit dem damit verbundenen Beitrag zur Wahrheitsfindung zu werten. Nicht zuletzt ist als weiterer Milderungsgrund die vom BFG zu vertretende lange Verfahrensdauer zu werten.

Ausgehend vom geänderten Strafraumen von € 176.943,60 war unter Berücksichtigung der aktuellen wirtschaftlichen Lage, den festgestellten Strafzumessungsgründen und der Sorgspflicht für ein schulpflichtiges Kind die spruchgemäße Reduzierung der Geldstrafe angemessen.

Unter den gleichen Strafbemessungsgründen war die Ersatzfreiheitsstrafe der Beschuldigten mit fünf Tagen neu zu bemessen, wobei eine höhere Ersatzfreiheitsstrafe (bei derartigen Strafhöhen werden normalerweise Ersatzfreiheitsstrafe von 40 - 50 Tagen festgesetzt) aufgrund des Verböserungsverbot aus geschlossen war. Laut Rechtsprechung des VwGH ist eine Änderung des Straferkenntnisses zum Nachteil der Beschuldigten nach § 161 Abs. 3 FinStrG nur bei Anfechtung durch den Amtsbeauftragten zulässig. Dieses Verschlimmerungsverbot gilt auch hinsichtlich der Ersatzfreiheitsstrafe (vgl. VwGH 26.11.2002, 99/15/0154; VwGH 28.04.2011, 2009/16/0099).

Zudem kommt den persönlichen Verhältnissen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Täters für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 28.10.1992, 91/13/0130).

Kostenentscheidung

Die Verfahrenskosten in unveränderter Höhe von € 500,00 gründen sich auf § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG, wonach pauschal ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00 festzusetzen ist.

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens werden gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG mit Ablauf eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und sind auf das Zollamts-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste. Ein Ansuchen um eine allfällige Zahlungserleichterung wäre bei der Finanzstrafbehörde (Zollamt Österreich) einzubringen.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich

beantwortet wird. Eine ungelöste Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war für die Entscheidungsfindung nicht relevant.

Wien, am 27. September 2021