



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf, Adresse, vertreten durch Onz-Onz-Kraemmer-Hüttler, Rechtsanwälte GmbH, 1010 Wien, Schwarzenbergplatz 16, vom 11. Februar 2010 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien vom 31. Dezember 2009, Zl. 100000/xxxxx/2009, betreffend Altlastenbeitrag entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 26. August 1999 hat das Hauptzollamt Wien für die Bf (vormals A. bzw. B) als nunmehriger Beschwerdeführerin (Bf) wegen der Deponierung und mehr als einjährigen Lagerung von Abfällen Altlastenbeiträge festgesetzt und diese der Bf zur Entrichtung aufgetragen.

Über die dagegen erhobene Berufung vom 8. Oktober 1999 hat das Hauptzollamt Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 14. April 2000 entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Über die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 25. Mai 2000 hat der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 1. März 2004 entschieden und die Berufungsvorentscheidung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Das Zollamt Wien hat danach über die Berufung vom 8. Oktober 1999 mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Dezember 2009 neuerlich entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 11. Februar 2010 wegen Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde und wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Bf betreibt eine Deponie zur Ablagerung von Gießereialtsanden, die in ihrem Betrieb in der KG C, politische Gemeinde D, anfallen. Sie hat im Zeitraum vom 1. Jänner 1993 bis zum 31. Dezember 1996 auf dieser Deponie Gießereialtsande eingebaut bzw. auf ihrem Gelände Gießereisande mehr als ein Jahr lang gelagert.

Das Hauptzollamt Wien hat angefallene Vorfragen selbst beurteilt und mit Bescheid vom 26. August 1999, ZI. 100/yyyyy/99, Altlastenbeiträge für die Deponierung von Abfällen auf der von der Bf betriebenen Deponie für die Quartale 1/93 bis 4/95 und für das mehr als einjährige Lagern von Abfällen auf dem Deponiegelände der in den Quartalen 1/96 bis 4/96 gelagerten Abfälle erstmalig gemäß § 201 BAO iVm §§ 4, 6 und 7 ALSAG in Höhe von S 11,930.600,00 (€ 867.030,52) festgesetzt, die darauf lastenden Säumniszuschläge mit S 238.612,00 (€ 17.340,61) ausgemessen und der Bf den Gesamtbetrag zur Entrichtung aufgetragen.

Die Bf hat dagegen mit Eingabe vom 8. Oktober 1999 berufen, den Bescheid zur Gänze angefochten und als Anfechtungsgründe das Nichterfüllen des Abfallbegriffes, das Nichterfüllen der Abgabentatbestände Deponieren und Lagern, Mangelhaftigkeit des Verfahrens und Anwendung des unrichtigen Beitragssatzes vorgetragen.

Über die Berufung hat das Hauptzollamt Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 14. April 2000, ZI. 100/zzzzz/99, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Über die dagegen eingebrachte Beschwerde vom 25. Mai 2000 hat der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 1. März 2004, GZ. ZRV/vvvvv/02, entschieden und die bekämpfte Berufungsvorentscheidung gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Mit Schreiben vom 19. Mai 2004 hat das Zollamt Wien die Bf über Änderungen des AVOG und die Wirtschaftsraum-Zollämter-Verordnung informiert und darüber, dass wegen der damit

verbundenen Änderung sachlicher und örtlicher Zuständigkeiten die entsprechenden Akten an das Zollamt Krems zur zuständigen weiteren Bearbeitung abgetreten worden seien.

Über Antrag des Zollamtes Krems hat die Bezirkshauptmannschaft (BH) St. Pölten mit Bescheid vom 18. Mai 2009, Zl. uuuuu, ua festgestellt, das in den genannten Zeiträumen auf der Deponie C (ab-)zugelagerte Material ist Abfall, der dem Altlastenbeitrag unterliegt und der Abfallkategorie alle übrigen Abfälle zuzuordnen ist.

Das Zollamt Wien hat über die Berufung vom 8. Oktober 1999 neuerlich mit der nun bekämpften Berufungsvorentscheidung vom 31. Dezember 2009, Zl. 100000/xxxxx/2009, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Zollamt Wien stützt sich in der Begründung insbesondere auf die Feststellungen der BH St. Pölten in ihrem Bescheid vom 18. Mai 2009.

Dagegen hat die Bf mit Eingabe vom 11. Februar 2010 Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat aus den Beschwerdegründen der Unzuständigkeit der bescheiderlassenden Behörde und der inhaltlichen Rechtswidrigkeit erhoben.

Zum Berufungsgrund der Unzuständigkeit des Zollamtes Wien bringt die Bf vor, alle Elemente jenes Sachverhalts, auf den die Abgabenvorschreibung im bekämpften Bescheid gestützt werde, haben sich in Niederösterreich verwirklicht. Dies gelte insbesondere für die als Anknüpfungspunkt für die örtliche Zuständigkeit in Betracht kommende Ablagerungstätigkeit im Gemeindegebiet von D. Das Material sei in dieser Gemeinde angefallen. Dort befinde sich auch der Sitz der Bf.

§ 2 Abs. 1 der Wirtschaftsraum-Zollämter-Verordnung, BGBl II 383/2006 idF

BGBl II 271/2007, weise dem Zollamt St. Pölten Krems Wr. Neustadt als örtlichen

Zuständigkeitsbereich das Bundesland Niederösterreich, ausgenommen den politischen Bezirk Bruck a.d. Leitha, den Gerichtsbezirk Schwechat im politischen Bezirk Wien-Umgebung sowie den Bereich des Flughafens Wien und den Hafenbereich Enns im Bezirk Amstetten zu. Es sei daher unerfindlich, wie das Zollamt Wien nunmehr - entgegen der Ansicht, die es selbst in seinem erwähnten Schreiben vom 19. Mai 2004 kundgetan habe - zu der Ansicht gelangt, in gegenständlicher Angelegenheit zuständig zu sein.

Weder könne die Zuständigkeit dieser Behörde auf § 4 der Wirtschaftsraum-Zollämter-Verordnung, der dem Zollamt Wien abweichend von § 2 leg. cit. bestimmte Aufgaben zur Gänze übertrage, gestützt werden noch gebe es eine einschlägige Übergangsbestimmung, die aufgrund des früheren Einschreitens des Hauptzollamtes Wien in dieser Angelegenheit nunmehr das Zollamt Wien zur Entscheidung berufe. Auch dem im Wortlaut zitierten Spruch des Bescheids des Unabhängigen Finanzsenates vom 1. März 2004 könne keine für die Erstbehörde bindende Festlegung der örtlichen Zuständigkeit abgeleitet werden; diese sei

vielmehr nach allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln.

In dem Zusammenhang sei auf das in der gegenständlichen Angelegenheit ergangene Erkenntnis des VwGH vom 24. November 2005, ZI. 2005/07/0120-6, zu verweisen, worin der Gerichtshof ausgesprochen hat, der Gesetzgeber habe mit § 17a Abs. 3 AVOG eine umfassende Zuständigkeitsübertragung von den Hauptzollämtern auf die Zollämter verfügen wollen. In diesem Fall habe der VwGH die Zuständigkeit des Zollamtes Wien zur Einbringung einer Beschwerde gemäß § 10 Abs. 3 ALSAG unter Hinweis auf § 4 der damals geltenden Wirtschaftsraum-Zollämter-Verordnung (BGBl II 121/2004) bejaht. Diese Regelung habe dem Zollamt Wien für die Zollämter mit örtlichen Bereichen in den Bundesländern Wien, Niederösterreich und Burgenland die Zuständigkeit zur Erhebung einer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof gemäß § 10 ALSAG übertragen.

Daraus sei freilich der Umkehrschluss zu ziehen, dass in einem Fall wie dem vorliegenden, die allgemeine Zuständigkeitsordnung gemäß § 2 Abs. 1 Wirtschaftsraum-Zollämter-Verordnung zum Tragen komme, soweit keine mit § 4 der damals geltenden Wirtschaftsraum-Zollämter-Verordnung, BGBl II 121/2004, vergleichbare Sonderregelung bestehe.

Das Zollamt Wien sei daher in dieser Sache unzuständig.

Zum Berufungsgrund der inhaltliche Rechtswidrigkeit wegen Nichtbeachtung der absoluten Verjährung bringt die Bf vor, die (Ab-)Zulagerungstätigkeiten, auf die sich die bekämpfte Abgabenvorschreibung beziehe, seien zur Gänze in der Zeit vom 1. Jänner 1993 bis zum 31. Dezember 1996 angefallen.

Sollte in diesem Zeitraum tatsächlich eine nach dem ALSAG beitragspflichtige Tätigkeit erfolgt sein, wären hinsichtlich der Fälligkeit die Regelungen des § 7 ALSAG relevant gewesen.

Für das Deponieren war danach das Entstehen der Beitragsschuld in § 7 Abs. 1 Z 1 ALSAG in dessen Stammfassung (BGBl 122/1989) geregelt. Die Stammfassung sei bis zum 30. April 1996 in Geltung gestanden und habe angeordnet, dass die Beitragsschuld im Fall des Deponierens nach Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem deponiert wurde, entstand. In der Fassung BGBl 201/1996, die vom 1. Mai 1996 bis zum 31. Dezember 2005 in Geltung gestanden sei, habe diese Bestimmung inhaltlich dieselbe Regelung getroffen, aber vom langfristigen Ablagern gesprochen.

Für das länger als ein Jahr dauernde Lagern war danach das Entstehen der Beitragsschuld in § 7 Abs. 1 Z 2 (richtig: Z 3) ALSAG in der Stammfassung (BGBl 122/1989) geregelt. Dort sei angeordnet gewesen, dass die Beitragsschuld mit Ablauf des Kalendervierteljahres entstand, das auf die einjährige, nicht beitragspflichtige Frist für die Zwischenlagerung folgte. In dieser Fassung sei das Gesetz bis zum 30. April 1996 in Geltung gestanden.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 idF BGBl 201/1996 entstand die Beitragspflicht im Fall des "Lagerns" mit Ablauf des Kalendervierteljahres, das auf die einjährige, nicht beitragspflichtige Frist für

die Lagerung folgt.

Gehe man davon aus, dass der Gesetzgeber hinsichtlich der einzelnen beitragspflichtigen Tätigkeiten bewusst zwischen den Wendungen "nach Ablauf des Kalendervierteljahres ..." und "mit Ablauf des Kalendervierteljahres ..." unterschieden habe, sei die Abgabepflicht hinsichtlich der relevanten Tätigkeiten bis zum Jahr 1995 jeweils am ersten Tag des Folgequartals und im Jahr 1996 jeweils am letzten Tag des Quartals, zuletzt also am 31. Dezember 1996 entstanden.

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO idF BGBl I 57/2004, verjähre das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenspruches. Diese absolute Verjährungsfrist sei weder unterbrechbar noch hemmbar.

Bezüglich des Beginns der Verjährung stelle § 209 Abs. 3 BAO auf den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenspruches ab. Dies bedeute, dass bezüglich des gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraums - und zwar hinsichtlich des letzten Quartals mit Ablauf des 31. Dezember 2006 - Verjährung gemäß § 209 Abs. 3 BAO eingetreten sei.

Die Bf übersehe in diesem Zusammenhang nicht die Bestimmung des § 209a BAO. Demnach stehe der Eintritt der Verjährung einer Abgabensfestsetzung, die in einer

Berufungsentscheidung zu erfolgen habe, nicht entgegen. Dies bedeute, dass lediglich die erstinstanzliche Abgabenvorschreibung innerhalb der absoluten Frist des § 209 Abs. 3 BAO erfolgen müsse. Im vorliegenden Fall sei daher jeweils nach Ablauf von zehn Jahren ab dem Fälligkeitszeitpunkt die erstinstanzliche Vorschreibung des Altlastenbeitrags nicht mehr zulässig.

Dies gelte grundsätzlich auch für ein nach Aufhebung eines Bescheids durch die Berufungsbehörde fortgesetztes erstinstanzliches Verfahren. Die Anfügung des letzten Satzes des § 289 Abs. 1 BAO durch die Novelle BGBl I 143/2006 bewirke nicht, dass zu diesem Zeitpunkt bereits verjährte Abgabensprüche wieder auflebten. Vielmehr verdeutliche sie, dass nach der bisherigen Rechtslage die absolute Verjährung in jedem Stadium eines erstinstanzlichen Verfahrens eintreten konnte.

Im zollrechtlichen Verfahren müsse das Verfahren zur Erlassung einer (obligatorischen) Berufungsvorentscheidung jedenfalls als Teil des erstinstanzlichen Verfahrens gewertet werden. Es gebe nämlich keinen sachlichen Grund dafür, an die verfahrensrechtlichen Sonderregelungen der §§ 85b, 85c ZollR-DG andere Verjährungsfolgen als jene, die im allgemeinen Abgabenverfahren gelten, zu knüpfen. Somit müsse - will man nicht zu gleichheitswidrigen Ergebnissen gelangen - für das nach Aufhebung eines Bescheids durch den Unabhängigen Finanzsenates fortgesetzte erstinstanzliche Verfahren stets dasselbe gelten, egal ob die Erstbehörde einen neuen Bescheid zu erlassen habe (vgl. § 289 Abs. 1 erster Satz BAO: Im Fall der Aufhebung seien auch allfällige Berufungsvorentscheidungen zu

beheben), oder ob sie lediglich die Berufungsvorentscheidung zu wiederholen habe (§§ 85b, 85c ZOLLR-DG).

Für diese Auslegung spreche auch, dass der Gesetzgeber mit diesen Bestimmungen des ZOLLR-DG lediglich dem gemeinschaftsrechtlichen Erfordernis eines dreistufigen Verfahrens Rechnung trage, das Abgabenverfahrensrecht aber nicht über die ausdrücklich angeordneten Sonderregelungen hinaus - etwa hinsichtlich der Verjährung - abändern habe wollen.

Im vorliegenden Fall sei das Ermittlungsverfahren, das die Abgabenbehörde erster Instanz in den Jahren 1998/1999 durchgeführt habe, grob mangelhaft geblieben, was zur Aufhebung der Abgabenvorschreibung durch den Unabhängigen Finanzsenat führte. Den

Begründungsausführungen des bekämpften Bescheids sei zu entnehmen, die Erstbehörde gehe selbst davon aus, dass erst mit dem im Jahr 2009 erlassenen Feststellungsbescheid der BH St. Pölten eine Klärung des maßgeblichen Sachverhalts eingetreten sei. Es wäre unsachlich, nunmehr an die aufgehobene seinerzeitige Abgabenvorschreibung nachteilige Rechtsfolgen (konkret: den Ausschluss der Verjährung) zu knüpfen, obgleich diese auf einem grob mangelhaften Ermittlungsverfahren beruhte und deshalb aufgehoben worden sei.

Das Zollamt Wien habe somit den bekämpften Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhalts belastet, in dem es die maßgeblichen Verjährungsbestimmungen nicht beachtet und/oder diesen einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt habe.

Die Bf stellt abschließend den Antrag, der Unabhängige Finanzsenat wolle aufgrund der dargestellten Sach- und Rechtslage den angefochtenen Bescheid ersatzlos beheben, in eventu dahingehend abändern, dass der Altlastenbeitrag für die Quartale 1/1993 bis 4/1996 mit "Null" festgesetzt wird.

Die für die Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat wesentlichsten verfahrensrechtlichen Bestimmungen sind:

§ 289 Abs. 2 BAO:

Außer in den Fällen des Abs. 1 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Mit dieser Bestimmung wird zum Ausdruck gebracht, dass die – nunmehrige meritorische - Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz lediglich durch die Sache und damit durch den Inhalt des Spruches des Festsetzungsbescheides des Hauptzollamtes Wien vom 26. August 1999 begrenzt ist.

§ 289 Abs. 1 BAO:

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufsungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabefestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid entgegen: § 209a gilt sinngemäß.

§ 85c Abs. 1 ZollR-DG:

Gegen Berufungsvorentscheidungen sowie wegen Verletzung der Entscheidungspflicht durch die Berufsungsbehörde der ersten Stufe ist als Rechtsbehelf der zweiten Stufe (Artikel 243 Abs. 2 Buchstabe b ZK) die Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat (§ 1 UFSG) zulässig. ...

Nach § 85c Abs. 8 ZollR-DG gelten für die Einbringung der Beschwerde, für das Verfahren des Unabhängigen Finanzsenates sowie für dessen Entscheidungen die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO sinngemäß, so weit die im ZollR-DG enthaltenen Regelungen nicht entgegen stehen. ...

Aus diesen zuletzt genannten Bestimmungen ergibt sich, dass in Zollangelegenheiten der angefochtene Bescheid und damit der Gegenstand des Beschwerdeverfahrens die immer zwingend zu erlassende Berufungsvorentscheidung und nicht der dieser zugrunde liegende Bescheid ist.

Die Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO ist in Zollverfahren daher mit der Maßgabe anzuwenden, dass sich eine im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz liegende kassatorische, die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz (in Zollverfahren: Berufsungsbehörde der ersten Rechtsstufe) zurückverweisende Erledigung von Berufungen vorsieht.

Der Spruch des Bescheides des Unabhängigen Finanzsenates vom 1. März 2004 war auf die Aufhebung der Berufungsvorentscheidung gerichtet. Hätte der Unabhängige Finanzsenat in der Sache selbst entscheiden und die erstinstanzliche Abgabenvorschreibung ersatzlos

beseitigen wollen, dann hätte er den Spruch der vor ihr angefochtenen Berufungsvorentscheidung dahingehend ändern müssen, dass der erstinstanzliche Bescheid gegenüber der abgabepflichtigen Partei ersatzlos aufgehoben werde.

Die Berufungsvorentscheidung verdrängt in Zollverfahren – anders in Steuerverfahren – den Erstbescheid nicht aus dem Rechtsbestand (vgl. dazu VwGH 18.05.2006, 2003/16/0009; siehe auch die Ausführungen in Ritz, BAO Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 289, Rz 6 ff).

Der Unabhängige Finanzsenat hat im Gegenstand mit Berufungsentscheidung vom 1. März 2004, GZ. ZRV/vvvvv/02, nur die bekämpfte Berufungsvorentscheidung und nicht auch den Festsetzungsbescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Dass der Festsetzungsbescheid des Zollamtes Wien vom 26. August 1999, Zl. 100/yyyy/99, nicht behoben wurde und damit im Rechtsbestand verblieben ist, ergibt sich ohne Zweifel zunächst aus dem Spruch der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 1. März 2004, GZ. ZRV/vvvvv/02.

Außerdem ordnet § 289 Abs. 1 BAO an, dass durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides (im Gegenstand: Berufungsvorentscheidung) mit *ex-tunc*-Wirkung das Verfahren in die Lage zurücktritt, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides (im Gegenstand: vor Erlassung der der Berufungsvorentscheidung) befunden hat.

Zum Berufungsgrund der Unzuständigkeit des Zollamtes Wien, vor allem dahingehend, es sei unerfindlich, wie das Zollamt Wien nunmehr – entgegen seiner eigenen Ansicht im Schreiben vom 19. Mai 2004 – zu der Ansicht gelangt, in gegenständlicher Angelegenheit zuständig zu sein, zumal die Zuständigkeit dieser Behörde zur Entscheidung über die Berufung vom 8. Oktober 1999 weder auf § 4 der Wirtschaftsraum-Zollämter-Verordnung, der dem Zollamt Wien abweichend von § 2 leg. cit. bestimmte Aufgaben zur Gänze übertrage, noch auf eine einschlägige Übergangsbestimmung, die aufgrund des früheren Einschreitens des Hauptzollamtes Wien in dieser Angelegenheit nunmehr das Zollamt Wien zur Entscheidung berufe, gestützt werden könne, ist die Bf auf die Bestimmung des § 75 BAO bzw. auf die des mit Berufungsverfahren überschriebenen § 4 AVOG zu verweisen. Danach berührt der Übergang der (örtlichen) Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde erster Instanz nicht die Zuständigkeit der bisher zuständig gewesenen Abgabenbehörde erster Instanz im Berufungsverfahren betreffend von ihr erlassene Bescheide.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates geht aus dem Schreiben des Zollamtes Wien vom 19. Mai 2004, das an die Bf im Übrigen nicht in Bescheidform ergangen ist, auch nicht mit letzter Sicherheit hervor, dass es sich auch im Rechtszug hinsichtlich bereits behängender Rechtsmittel nicht mehr für zuständig erachtete.

Die Bf ist im Recht, dass aus dem zitierten Spruch des Bescheids des Unabhängigen Finanzsenates vom 1. März 2004 keine für die Erstbehörde bindende Festlegung der örtlichen Zuständigkeit abgeleitet werden kann.

Aus dem in der gegenständlichen Angelegenheit ergangenen Erkenntnis des VwGH vom 24. November 2005, worin der Gerichtshof ausgesprochen hat, der Gesetzgeber habe eine umfassende Zuständigkeitsübertragung von den Hauptzollämtern auf die Zollämter verfügt, kann im Hinblick auf den Inhalt des § 75 BAO bzw. des § 4 AVOG wohl nicht abgeleitet werden, dass diese Zuständigkeitsübertragung auch den Übergang der (örtlichen) Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde hinsichtlich der bisher zuständig gewesenen Abgabenbehörde erster Instanz im Berufungsverfahren betreffend von ihr erlassene Bescheide miterfasst hat.

Weil gemäß § 75 BAO und § 4 AVOG der Übergang der (örtlichen) Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde erster Instanz nicht die Zuständigkeit der bisher zuständig gewesenen Abgabenbehörde erster Instanz im Berufungsverfahren betreffend von ihr erlassene Bescheide berührt, war eine einschlägige Übergangsbestimmung, die das Zollamt Wien aufgrund seines früheren Einschreitens in dieser Angelegenheit zur Entscheidung berufen hätte, nicht erforderlich. Das Zollamt Wien war die zur Entscheidung über die Berufung vom 8. Oktober 1999 berufene und zuständige Behörde und hat rechtens in der Sache selbst neuerlich mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Dezember 2009 entschieden.

In der Beschwerde macht die Bf auch die Einrede der Verjährung unter Bezugnahme auf die Verjährungsvorschriften des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl I 2004/57 ab 2005, geltend um zu bemerken, dass danach die Festsetzung der Altlastenbeiträge bezüglich des gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraums absolut verjährt sei, weil das Zollamt Wien die maßgebenden Verjährungsbestimmungen nicht beachtet habe, wenn das Recht auf Festsetzung einer Abgabe gemäß § 209 Abs. 3 BAO spätestens zehn Jahre nach dem Entstehen des Abgabenanspruches verjähre. Diese absolute zehnjährige Verjährungsfrist sei weder unterbrechbar noch hemmbar. Die Bf ergänzt, sie übersehe in diesem Zusammenhang nicht die Bestimmung des § 209a BAO, wonach der Eintritt der Verjährung einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen habe, nicht entgegenstehe. Dies bedeute aber, dass lediglich die erstinstanzliche Abgabenvorschreibung innerhalb der absoluten Frist des § 209 Abs. 3 BAO erfolgen müsse. Im vorliegenden Fall wäre daher jeweils nach Ablauf von zehn Jahren ab dem Fälligkeitszeitpunkt die erstinstanzliche Vorschreibung der Altlastenbeiträge im Wege der Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2009, zumal der Erstbescheid vom 26. August 1999 und die

Berufungsvorentscheidung vom 14. April 2000 vom Unabhängigen Finanzsenat behoben worden seien, nicht mehr zulässig gewesen.

Zum Berufungsgrund der inhaltliche Rechtswidrigkeit wegen Nichtbeachtung der absoluten Verjährung durch das Zollamt Wien ist zunächst festzuhalten, dass die abgabenrechtlichen Verjährungsbestimmungen nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH Normen des Verfahrensrechtes sind, weshalb eine Änderung der Verjährungsbestimmungen grundsätzlich bewirkt, dass ab dem Inkrafttreten die neue Rechtslage auch in Bezug auf Abgabensprüche, die vor Inkrafttreten dieser Verfahrensbestimmung entstanden sind, anzuwenden ist (zB VwGH 2006/15/0004, 12.12.2007).

Wegen der in der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 BAO angeordneten sinngemäßen Anwendung des § 209a Abs. 1 BAO kommt es beim gegebenen Sachverhalt dabei, welche Festsetzungsverjährungsfrist, ob also die Festsetzungsverjährungsfrist nach § 207 Abs. 2 BAO in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2005 oder in der vorangehenden Fassung maßgeblich ist, darauf an, ob bei Inkrafttreten des § 207 Abs. 2 BAO in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2005 ein Festsetzungsbescheid vorgelegen und im Sinn von § 209a Abs. 1 BAO eine Anfechtung mittels Berufung erfahren hat.

Die Bestimmung des § 323 Abs. 18 vorletzter Satz BAO bewirkt damit zutreffendenfalls, dass die Verjährung nicht nach § 207 Abs. 2 BAO in der im Zeitpunkt der Erlassung des im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheides geltenden Rechtslage, sondern in sinngemäßer Anwendung des § 209a Abs. 1 BAO noch nach der bei Erlassung des erstinstanzlichen Festsetzungsbescheides geltende Rechtslage, zu bemessen ist (vgl. VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004).

Im Zeitpunkt der Gesetzesänderung war der Altlastenbeitragsbescheid vom 26. August 1999 erlassen, im Rechtsbestand und das Berufungsverfahren durch Berufung vom 14. April 2000 bereits anhängig. Für den Gegenstand bedeutet dies, dass die Festsetzungsverjährungsfrist nicht nach der im Zeitpunkt der Erlassung des im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheides (16. Dezember 2009) geltenden Rechtslage, sondern in sinngemäßer Anwendung des § 209a Abs. 1 BAO noch nach der bei Erlassung des erstinstanzlichen Festsetzungsbescheides (26. August 1999) geltende Rechtslage zu bemessen ist.

Es ist im vorliegenden Verfahren für die Festsetzung der Altlastenbeiträge zurückreichend bis zum Jahr 1993 für die Altlastenbeitragsentstehungen für die Quartale 1/93 bis 4/96 keine Festsetzungsverjährung eingetreten.

Die im Zeitpunkt der Festsetzung der Altlastenbeiträge mit Erstbescheid am 26. August 1999 in Geltung gestandenen relevanten Bestimmungen der BAO waren:

§ 207 Abs. 2 BAO:

Die Verjährungsfrist beträgt bei Verbrauchsteuern ... drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. ...

§ 208 Abs. 1 BAO:

Die Verjährung beginnt

a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, ...

§ 209 Abs. 1 und Abs. 3 BAO:

Abs. 1: Die Verjährung wird durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Abs. 3: Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). ...

§ 209a Abs. 1 BAO:

Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

§ 4 Abs. 1, Abs. 3 und Abs. 4 BAO:

Abs. 1: Der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Abs. 3: In Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) bleiben unberührt.

Abs. 4: Der Zeitpunkt der Festsetzung und der Fälligkeit einer Abgabe ist ohne Einfluss auf die Entstehung des Abgabenanspruches.

Wie die Bf selbst ausführt, war das Entstehen der Beitragsschuld für das Deponieren in § 7 Abs. 1 Z 1 ALSAG in dessen Stammfassung (BGBl 122/1989) geregelt. Dort wurde angeordnet, dass die Beitragsschuld im Fall der Ablagerung (des Deponierens) nach Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem die Ablagerung vorgenommen wurde (deponiert wurde), entsteht.

Das Entstehen der Beitragsschuld für das länger als ein Jahr dauernde Lagern war in § 7 Abs. 1 Z 3 leg. cit. geregelt. Dort wurde angeordnet, dass die Beitragsschuld im Falle des Lagerns mit Ablauf des Kalendervierteljahres, das auf die einjährige, nicht beitragspflichtige Frist für die Lagerung folgt, entsteht.

Eine Unterbrechungshandlung im Sinne von § 209 Abs. 1 BAO liegt dann vor, wenn die zuständige Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise eine Amtshandlung zur Geltendmachung eines Abgabenanspruches bzw. zur Feststellung des Abgabepflichtigen unternimmt. Die Amtshandlung muss, um Unterbrechungswirkung zu haben, nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein.

Zieht man als Beispiel die am frühesten entstandene Altlastenbeitragsschuld heran, so konnte sie mit Bescheid vom 26. August 1999, der seit seinem Ergehen im Rechtsbestand verblieben ist, gemäß diesen Bestimmungen festgesetzt werden.

Die Betragsschuld betreffend das Quartal 1/1993 ist nach Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem deponiert wurde, also mit Ablauf des 31. März 1993 entstanden. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO begann die fünfjährige Verjährungsfrist für die Festsetzung dieser Abgabe mit Ablauf des 31. Dezember 1993 zu laufen und dauerte somit vom 1. Jänner 1994 bis zum 31. Dezember 1998. Während dieses Zeitraumes musste die zuständige Behörde gemäß § 209 Abs. 1 BAO zur Festsetzung dieser Abgabe tätig werden und eine nach außen erkennbare, den abgabenbehördlichen Bereich verlassende Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen setzen. Dies bedeutet nicht notwendig, dass der Abgabepflichtige selbst von der Amtshandlung erfährt. Sogar nicht notwendige oder gar gesetzwidrige Verwaltungsakte haben diese Unterbrechungswirkung (Ritz, BAO Kommentar, 3. Aufl., § 209, Rz 4-7).

Eine solche Amtshandlung ist ohne jeden Zweifel die am 26. Februar 1997 an die Bf nachweislich zugestellte Verfügung des Hauptzollamtes Wien vom 21. Februar 1997, Zl. 100/sssss/97, mit der an sie ua. ein Merkblatt und ein Erlagschein übermittelt wurden und mit der die Bf aufgefordert wurde, Altlastenbeiträge anzumelden und zu entrichten.

Ohne jeden Zweifel ist auch die vom Hauptzollamt Wien Außen- und Betriebsprüfung Zoll mit Verantwortlichen der Bf am 19. Juni 1998 aufgenommene Niederschrift betreffend die durchgeführte Betriebsprüfung hinsichtlich der Altlastenbeiträge ab dem Jahre 1990 eine solche in den Zeitraum vom 1. Jänner 1994 bis zum 31. Dezember 1998 fallende Amtshandlung.

Mit diesen beiden nach außen in Erscheinung getretenen Amtshandlungen wurde die Verjährungsfrist unterbrochen und begann mit 1. Jänner 1998/1999 neu zu laufen und währte damit längstens bis zum 31. Dezember 2003. Bereits in diesen Zeitraum - damit innerhalb der absoluten Verjährungsfrist von fünfzehn Jahren liegend - fällt die nachweisliche Zustellung (10. September 1999) des Festsetzungsbescheides des Hauptzollamtes Wien vom 26. August 1999.

Mit der Einbringung der dagegen erhobenen Berufung vom 8. Oktober 1999 am 11. Oktober 1999 (Datum der Postaufgabe und Datum des Einlaufstempels) ist ein Berufungsverfahren anhängig, sodass gemäß § 209a Abs. 1 BAO Verjährung nicht mehr eintreten konnte, und zwar auch nicht bei Überschreiten des Datums der absoluten Verjährung (Stoll, BAO Kommentar 1994, S. 2210).

Bezüglich einer allfälligen Verjährung der Säumniszuschläge ist anzumerken, dass sich die verjährungsrechtlichen Fragen für diese Nebengebühren nach der Stammabgabe richten (Stoll, BAO Kommentar 1994, S. 2167).

Im Jahre 2004 ist es zu umfangreichen Novellierungen des Verjährungsrechtes der BAO gekommen, die gemäß § 323 Abs. 1 BAO mit 1. Jänner 2005 (zum Teil erst mit 1. Jänner 2006) in Kraft getreten sind. Im Wesentlichen handelt es sich um die Neuerungen, dass die Unterbrechungshandlungen des § 209 Abs. 1 durch Verlängerungshandlungen, die jeweils eine Verlängerung um ein Jahr bewirken, ersetzt wurden, das weiters die absolute Verjährungsfrist in § 209 Abs. 3 BAO von fünfzehn auf zehn Jahre und die (einfache) Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben in § 207 Abs. 2 BAO von zehn auf sieben Jahre verkürzt wurde.

Mit diesen Regelungen wären Festsetzungen von Altlastenbeiträgen betreffend den verfahrensgegenständlichen Zeitraum möglicherweise zu spät erfolgt. Damit musste sich der Unabhängige Finanzsenat jedoch nicht auseinandersetzen, da in der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 BAO geregelt ist, dass im Hinblick auf die Neuregelungen der § 209 Abs. 1 und Abs. 2 BAO sinngemäß gilt, somit die neuen und kürzere Verjährungsfristen beinhaltenden Regelungen in anhängigen Berufungsverfahren nicht anzuwenden sind.

Mit der Bemerkung in der Beschwerde „Sollte in diesem Zeitraum tatsächlich eine nach dem Altlastensanierungsgesetz beitragspflichtige Tätigkeit erfolgt sein, ...“ bezweifelt die Bf augenscheinlich das Bestehen einer Beitragspflicht.

Zu dieser Bemerkung ist grundsätzlich auszuführen, dass in Ermittlungsverfahren ua. Fragen, ob eine Sache Abfall ist, ob ein Abfall dem Altlastenbeitrag unterliegt, ob eine beitragspflichtige Tätigkeit vorliegt, welche Abfallkategorie gemäß § 6 Abs. 1 ALSAG vorliegt, ob die Voraussetzungen vorliegen, die Zuschläge gemäß § 6 Abs. 2 oder 3 leg. cit. nicht anzuwenden und welche Deponieunterklasse gemäß § 6 Abs. 4 ALSAG vorliegt, regelmäßig auftauchen.

Gemäß § 116 Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von andern Verwaltungsbehörden oder Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen

eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Eine Vorfrage ist ein vorweg zu klärendes rechtliches Element des zur Entscheidung stehenden Sachverhaltes dergestalt, dass eine Entscheidung der erkennenden Behörde in der Hauptfrage nur nach Klärung einer in den Wirkungsbereich einer anderen Behörde, eines Gerichtes oder derselben Behörde in einem anderen Verfahren fallenden Frage gefällt werden kann. Bei einer Vorfrage muss es sich demnach um eine Frage handeln, die Gegenstand eines Abspruches rechtsfeststellender oder rechtsgestaltender Natur einer anderen Behörde, eines Gerichtes oder derselben Behörde in einem anderen Verfahren ist (Stoll, BAO Kommentar 1994, S. 1320).

Eine besondere Spielart der Vorfragebeurteilung und Bindung wird bei der Beurteilung von Sachverhalten im Sinne des § 6 ALSAG wirksam. Hier „hat“ die Abgabenbehörde bei der Festsetzung des Altlastenbeitrages die Vorfragen bis zum Ergehen eines allenfalls beantragten Feststellungsbescheides selbst zu beurteilen.

Die Bezirksverwaltungsbehörde (§ 21 ALSAG) hingegen „hat“ gemäß § 10 Abs. 1 ALSAG (erst) in begründeten Zweifelsfällen und auf Antrag des in Betracht kommenden Beitragsschuldners oder des Bundes vertreten durch das Zollamt durch Bescheid festzustellen, ob eine Sache Abfall ist, ob ein Abfall dem Altlastenbeitrag unterliegt, ob eine beitragspflichtige Tätigkeit vorliegt, welche Abfallkategorie gemäß § 6 Abs. 1 vorliegt, ob die Voraussetzungen vorliegen, die Zuschläge gemäß § 6 Abs. 2 oder 3 nicht anzuwenden und welche Deponieunterklasse gemäß § 6 Abs. 4 vorliegt.

Die BH St. Pölten hat mit Bescheid vom 18. Mai 2009, Zl. uuuuu, über Antrag des Bundes vertreten durch das Zollamt Krems (jetzt: Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt) im Wesentlichen festgestellt, dass das in den Quartalen 1/1993 bis 4/1995 in einer Menge von insgesamt 99.756 Tonnen deponierte und in den Quartalen 1/1996 bis 4/1996 in einer Menge von 30.051 Tonnen länger als ein Jahr gelagerte Material Abfall ist, der Abfall dem Altlastenbeitrag unterliegt und der Abfall in die Abfallkategorie „Alle übrigen Abfälle“ gemäß § 6 Abs. 1 ALSAG idgF einzuordnen ist.

Die BH St. Pölten hat damit die Beurteilung der Vorfragen durch das Hauptzollamt Wien im Festsetzungsbescheid vom 26. August 1999 bestätigt.

Hat die zuständige Stelle über eine Vorfrage in eigener Zuständigkeit als Hauptfrage entschieden, dann besteht für eine Vorfragebeurteilung durch die dem Entscheidungsverlauf nach nachgeordnete Abgabenbehörde (Zollamt Wien) keine Veranlassung und Berechtigung mehr, die Vorfrage bei ihrer Entscheidung (im Gegenstand: nun bekämpfte

Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien) eigenständig zu beurteilen. Sie ist vielmehr (bei Zutreffen der Voraussetzungen des § 116 Abs. 2 BAO) aufnehmend gebunden (Stoll, BAO Kommentar 1994, S. 1325 f).

Eine solche Bindung besteht unabhängig von der Rechtmäßigkeit der Entscheidung; sie besteht sogar dann, wenn die betreffend Entscheidung mit den Rechtsvorschriften in einem eklatanten Widerspruch steht. Die Bindung besteht für die Verwaltungsbehörden allgemein, daher auch für eine Berufungsentscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat. Selbst der VwGH wäre bei Prüfung der verfahrensgegenständlichen Berufungsentscheidung an die seitens der BH St. Pölten in ihrem Bescheid vom 18. Mai 2009 geäußerte Rechtsanschauung gebunden.

Graz, am 29. November 2010