



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vom 12. Februar 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 19. Jänner 2009, GZ. 700000/20971/2008, betreffend Aussetzungsantrag gemäß § 212a BAO entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit dem Schreiben vom 20. Februar 2007, GZ. FA13A-30.00-13-07/168, wurde dem Zollamt Graz vom Amt der Steiermärkischen Landesregierung mitgeteilt, dass von der Beschwerdeführerin (Bf.) am 12. Oktober 2006 auf einem abgeernteten Maisacker in der KG Gdorf, Gst. Nr. 125/1, 125/4, 125/5, 125/6, auf einer Fläche von 2,17 ha ca. 33 m<sup>3</sup> Mastschweinegülle -. dies entspreche einer Stickstoffmenge von 53 kg Stickstoff per ha - ausgebracht worden sei.

Im Vorhalt vom 21. März 2007, GZ. 700000/40868/2007 setzte das Zollamt Graz die Bf. von dieser Mitteilung des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung mit dem Hinweis in Kenntnis, dass gemäß der Verordnung des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft über das Aktionsprogramm 2003 zum Schutz der Gewässer vor Verunreinigung durch Nitrat aus landwirtschaftlichen Quellen (Nitrataktionsprogramm 2003, CELEX Nr. 391L0676, kundgemacht am 16.2.2006 im Amtsblatt zur Wiener Zeitung Nr. 32, im folgenden bezeichnet als „VO Nitrataktionsprogramm 2003“) die erfolgte Ausbringung von Stickstoffdünger (Gülle) verboten gewesen sei und keine Düngermaßnahme dargestellt habe,

---

sondern als Ablagerung von Abfällen anzusehen sei. Daher unterliege diese Ausbringung gemäß § 3 Abs. 1 Altlastensanierungsgesetz (ALSaG), BGBI.Nr. 148/1985 idgF dem Altlastenbeitrag. Zur Abgabenberechnung würden die vom Amt der Steiermärkischen Landesregierung übermittelten Angaben herangezogen. Der Umrechnungsschlüssel von m3 in Tonnen werde für den Fall, dass die Bf. keine geeigneten Wiegenachweise über die ausgebrachte Gülle vorlegen sollte, mit 1:1 festgesetzt.

In Beantwortung des Vorhaltes des Zollamtes wandte sich die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 3. April 2007 gegen die Feststellung, dass die von ihr ausgebrachte Gülle Abfall sei und wies darauf hin, dass die Göllefässer nicht gänzlich voll gewesen wären. Außerdem wäre es zu diesem Zeitpunkt (Anm. 12. Oktober 2006) durchaus möglich gewesen noch eine Gründcke anzulegen, wofür aber im Hinblick auf das Gespräch mit dem Kontrollorgan kein Anlass gesehen wurde.

In der Folge ersuchte das Zollamt Graz das Amt der Steiermärkischen Landesregierung um Erstattung eines sachverständigen Gutachtens zu den in verschiedenen Verfahren zur Vorschreibung des Altlastenbeitrages wegen der Ausbringung von Schweinegülle und Biogasgülle erhobenen Einwendungen. In der gutachterlichen Stellungnahme des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen A vom 4. Februar 2008 wird im wesentlichen die Aussage getroffen, dass unter dem Gesichtspunkt der hohen Stickstoffvorräte in den steirischen Ackerböden keine zusätzliche Stickstoffdüngung erforderlich und kein Stickstoffbedarf – auch nicht zur Beschleunigung der Strohrotte – gegeben ist. Eine Stickstoffdüngerausbringung führe bei Fehlen eines effizienten Nährstoffverbrauchers zwangsläufig zur Verunreinigung des Grundwassers. ... Unter den Bodenverhältnissen der steirischen Maisanbaugebiete finde ein mehrmaliger Bodenwasseraustausch statt und bei der ab Oktober einsetzenden Grundwasserneubildung sei das Bodenwasser nach maximal 2 bis 3 Monaten in Tiefen verlagert, die für eine nachfolgende Kultur nicht mehr aufnehmbar sei. ...

In der Stellungnahme vom 9. April 2008, GZ. 63.100/1994-115 teilte das Amt der Steiermärkischen Landesregierung u.a. mit, dass das Kontrollorgan, wenn nicht anderes ersichtlich, von einem vollen Göllefass auszugehen habe, zumal es nicht nachvollziehbar wäre, warum Landwirte mit halbvollen Fässern mehrere Kilometer zurücklegen sollten. Zum Einwand der Bf., wertvollen Dünger ausgebracht zu haben, wurde die Frage in den Raum gestellt, was die Bf. gedüngt habe, zumal sie nach ihren eigenen Angaben keine Veranlassung gesehen habe, eine „Gründcke“ anzulegen. Aus Sicht des Gewässerschutzes wurde der Vorgang als Gülleraumbeschaffung für die Wintermonate und als Entsorgung von Gülle dargestellt.

Mit Bescheid vom 17. April 2008, Zahl: 700000/40868/2007, setzte das Zollamt Graz für die Bf. gemäß §§ 3 Abs. 1 Z. 1, 4 Z. 1, 6 Abs. 1 Z. 3, 7 Abs. 1 ALSaG iVm § 201 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl.Nr. 194/1961 idgF den Altlastenbeitrag für das 4. Quartal 2006 in Höhe von € 2.871,00 und gem. § 217 BAO einen Säumniszuschlag in Höhe von € 57,42 sowie gem. § 135 BAO einen Verspätungszuschlag in Höhe von € 57,42 zur Zahlung fest. Für die Bemessung des Altlastenbeitrages wurde die Menge der Gülle in Anlehnung an die vom Amt der Steiermärkischen Landesregierung bekannt gegebenen Gewichtsangaben wegen fehlender Gewichtsaufzeichnungen gem. § 184 BAO mit 33 Tonnen (1 m<sup>3</sup> = 1 Tonne) geschätzt. Begründend verwies das Zollamt neben der Zitierung der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen des Abfallwirtschaftsgesetzes 2002, des Altlastensanierungsgesetzes und der Bundesabgabenordnung in seinem Bescheid u.a. auf § 2 Abs. 1 der vorbezeichneten VO Nitrataktionsprogramm 2003, wonach das Ausbringen von stickstoffhaltigem Handelsdünger, Gülle, Jauche und nicht entwässertem Klärschlamm auf landwirtschaftlichen Nutzflächen ohne Gründdeckung in der Zeit vom 15. Oktober bis 15. Februar des Folgejahres und auf landwirtschaftlichen Nutzflächen mit Gründdeckung vom 15. November bis 15. Februar des Folgejahres verboten ist, wobei in der Zeit vom 1. Oktober bis zum Beginn des jeweiligen Verbotszeitraumes durch derartige stickstoffhaltige Düngemittel nicht mehr als 60 kg Reinstickstoff pro Hektar ausgebracht werden dürfen. Der vom Amt der Steiermärkischen Landesregierung im gegenständlichen Fall berechnete Stickstoffanfall von 53 kg je Hektar liege zwar unter 60 kg Reinstickstoff je Hektar, nach § 7 Abs. 1 und Abs. 3 der Verordnung Nitrataktionsprogramm 2003 hätte die Ausbringung rasch wirksamer stickstoffhaltiger Düngemittel, wie Handelsdünger, Gülle, Jauche und Klärschlamm, etc. nur bei Bodenbedeckung oder unmittelbar vor der Feldbestellung oder zur Förderung zur Strohrotte, diese bis höchstens 30 kg je Hektar, erfolgen dürfen. Laut dem Gutachten des A wäre unter den Stickstoffvorräten und Mineralisierungsbedingungen auf steirischen Ackerböden eine zusätzliche Stickstoffdüngung zur Strohrotte von Mais nicht benötigt worden, weshalb eine solche Stickstoffausbringung, bei Fehlen eines effizienten Nährstoffverbrauchers, zwangsläufig zur Verunreinigung des Grundwassers führe. Die Ausbringung von Stickstoffdünger am 12. Oktober 2006 stelle keine zulässige Verwendung im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und keine Düngermaßnahme dar. Eine solche könne nur bei einer bedarfsgerechten Düngung vorliegen. Sie sei daher als in Entledigungsabsicht erfolgt und als Ablagerung von Abfällen anzusehen und unterliege dem Altlastenbeitrag. Zum Einwand der nicht gänzlich gefüllten Güllefässer führte das Zollamt unter Hinweis auf die gutachterliche Stellungnahme und die Ausführungen des Kontrollorgans aus, dass es nicht nachvollziehbar sei, warum kilometerlange Strecken mit solchen Fässern zurückgelegt werden sollten.

Im Schriftsatz vom 9. Mai 2008 erhab die Bf. form- und fristgerecht den Rechtsbehelf der Berufung. Darin wandte sie ein, dass Wirtschaftsdünger hinsichtlich der Kennzeichnung und des Inverkehrbringens dem Düngemittelrecht und hinsichtlich des Ausbringens auf landwirtschaftliche Flächen dem Wasser- und Bodenschutzrecht unterliegen. Eine unzulässige Verwendung im Sinne des Abfallrechtes liege nur vor, wenn die Gülle nicht auf landwirtschaftlichen Flächen ausgebracht, sondern anderweitig (beispielsweise mittels Direktleitung in Vorfluter) verbracht wird. Für den Fall einer nicht ordnungsgemäßen Düngung (hinsichtlich Menge und Zeitpunkt) seien die Strafbestimmungen des Wasserrechtsgesetzes vorgesehen und sei nach den Cross-Compliance-Bestimmungen mit Kürzungen der Ausgleichszahlungen zu rechnen. Keinesfalls dürfe als „eine Art Strafe“ unzulässigerweise ein Altlastenbeitrag vorgeschrieben werden. Die Bf. akzeptiere nicht, dass die verfahrensgegenständliche Verfehlung einer zu den möglichen Auswirkungen unverhältnismäßigen Kostenbelastung unterworfen und die Ausbringung von Gülle als in Entledigungsabsicht erfolgt und als Ablagerung von Abfällen angesehen wird. Darüber hinaus wandte sich die Bf. gegen die der Abgabenbemessung zugrunde gelegte Mengenberechnung.

Zum einen habe es sich bei der von ihr ausgebrachten Gülle um eine Düngung zur Strohrotte im erlaubten Zeitraum gehandelt. Die Bf. verwies auf ein – beigelegtes – Schreiben des Bundesministeriums für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft (Lebensministerium) vom 12. Oktober 2005, GZ. BMLFUW-LE.1.1.1/0057-II/6/2005, an die Präsidentenkonferenz der Landwirtschaftskammern Österreichs, wonach Maisstroh zur Beschleunigung des Verrottungsprozesses einen Stickstoff-Bedarf (N-Bedarf) aufweise. Die Deckung dieses Bedarfes sei unter der Voraussetzung einer Fruchtwechselwirtschaft keine nennenswerte Gefahr für das Grundwasser. Die Gülleabgabe der Bf. habe somit eine Düngemaßnahme dargestellt.

Unzutreffend sei zum anderen die im angefochtenen Abgabenbescheid angenommene Göllemenge von 33 m<sup>3</sup>. Die Göllefässer könnten technisch nicht vollständig gefüllt werden. Schließlich sei nach Ansicht der Bf. der vom Zollamt unterstellte Stickstoffgehalt von 3,5 kg pro m<sup>3</sup> Gülle unzutreffend. Die Bf. habe stark verdünnte Mastgülle ausgebracht, deren Stickstoffgehalt 1,9 kg N pro m<sup>3</sup> betrage.

Die Bf. habe die Düngung zur Strohrotte weder in verbotswidriger Weise noch in Entsorgungsabsicht durchgeführt. Sie habe auch keine Veranlassung gesehen nachträgliche Maßnahmen zur Korrektur der Gölledüngung - eine Begrünung bis 15. Oktober wäre möglich gewesen – zu setzen.

Die Bf. stellte den Antrag, den bekämpften Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Das Zollamt Graz wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 18. September 2008, Zahl: 700000/41317/1/2008 als unbegründet ab. In seinen Entscheidungsgründen verweist das Zollamt neuerlich auf die Bestimmungen der VO Nitrataktionsprogramm 2003, derzufolge die Ausbringung von Gülle auf die landwirtschaftliche Nutzfläche der Bf. im erfolgten Ausmaß verboten gewesen sei. Gem. § 7 Abs. 3 leg.cit. sei die Ausbringung rasch wirksamer stickstoffhältiger Düngemittel wie u.a. Gülle nur bei Bodenbedeckung oder unmittelbar vor der Feldbestellung oder zur Förderung der Strohrotte, diese bis höchstens 30 kg Reinstickstoff je Hektar, zulässig. Dem Berufungseinwand, die Göllemenge sei niedriger als 33 Tonnen gewesen, tritt die angefochtene Berufungsvorentscheidung mit dem Kontrollergebnis der geschulten Kontrollorgane des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung entgegen. Dem ins Treffen geführten Schreiben des Bundesministeriums für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft (Lebensministerium) vom 12. Oktober 2005 hält die Berufungsbehörde erster Rechtsstufe entgegen, dass die von der Bf. angesprochenen Düngung zur Strohrotte mit höchstens 30 kg Stickstoff je Hektar hätte erfolgen dürfen. Das Zollamt verweist hinsichtlich des Stickstoffgehaltes der Gülle darauf, dass mangels gegenteiliger Untersuchungsergebnisse einer autorisierten Untersuchungsanstalt die Organe der Gewässeraufsicht von einem durchschnittlichen Nährstoffgehalt der Wirtschaftsdünger auszugehen hatten. Zufolge der Angaben in der 6. Auflage der vom Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft (Lebensministerium) herausgegebenen Richtlinien für die sachgerechte Düngung werde in der in der Tabelle 56 aufgelisteten Übersicht zum durchschnittlichen Gehalt an Trockenmasse und organischer Substanz sowie zum durchschnittlichen Nährstoffgehalt der wichtigsten Wirtschaftsgüter der feldfallende Stickstoffgehalt bei unverdünnter Mastschweinegülle (Futtergrundlage MKS-CCM) mit 4,5 kg/m<sup>3</sup> ausgewiesen. Der von der Bf. kritisierte Wert von 3,5 kg/m<sup>3</sup> liege bereits knapp 25% darunter.

Das Zollamt qualifizierte die erfolgte Ausbringung der Gülle im Hinblick darauf, dass keine Vegetation vorhanden war, als in Entledigungsabsicht erfolgt. Die Gülle sei nicht einer zulässigen Verwendung im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebes zugeführt worden und hatte daher als Abfall im Sinne der maßgeblichen Bestimmungen zu gelten. Die Ausbringung sei keine Düngemaßnahme gewesen. Die Schätzung der Masse der als Abfall qualifizierten Gülle sei mangels Feststellung durch die Bf. zulässig gewesen. Schließlich weist die Berufungsvorentscheidung darauf hin, dass der Altlastenbeitrag als Abgabe keine Strafe darstellt. Unter Hinweis auf die Schutznormen des § 1 Abs. 3 Z. 1 – 4 Abfallwirtschaftsgesetz (AWG) hat das Zollamt die Gefährdungsmomente durch die Ablagerung der gesamten Menge und nicht nur durch die 30 kg/ha übersteigende Stickstoffmenge erblickt.

---

Mit Eingabe vom 1. September 2008 wurde gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes der Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben. Die Bf. begehrte die Berufungsvorentscheidung ersatzlos aufzuheben und begründete dies im Wesentlichen gleichlautend mit der Berufungsbegründung. Ergänzend wurde vorgebracht, dass nicht die gesamte Güllemenge von 33 m<sup>3</sup>, sondern höchstens 14,4 m<sup>3</sup> unsachgemäß ausgebracht worden sei, da nach der VO Aktionsprogramm 2003 die Ausbringung einer Stickstoffmenge von 30 kg/ha grundsätzlich erlaubt gewesen wäre. Eine Entsorgungsabsicht könnte, wenn überhaupt, nur für jene Menge unterstellt werden, die nicht den rechtlichen Vorgaben entsprechen würde. In diesem Zusammenhang beantragte die Bf. ebenfalls mit Eingabe vom 1. September 2008 die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO.

Mit Bescheid des Zollamtes Graz vom 26. November 2008, GZ. 700000/14761/2008, wurde dieser Aussetzungsantrag abgewiesen und im Wesentlichen mit den geringen Erfolgsaussichten der Beschwerde begründet.

Gegen diesen Bescheid hat die Bf. mit Eingabe vom 18. Dezember 2008 in offener Frist den Rechtsbehelf der Berufung erhoben, die Aussetzung der Einhebung des Altlastenbeitrages samt Nebengebühren beantragt und begründend ausgeführt, dass eine stattgebende Entscheidung im Beschwerdeverfahren nicht außerhalb jeglicher Lebenserfahrung liege, da es zur gegenständlichen Rechtsfrage keinerlei Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gäbe und weder Gesetzestexte noch Verordnungen und Erlässe eine jeden Zweifel ausschließende Antwort geben würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Jänner 2009, Zl. 700000/20971/2008, hat das Zollamt Graz diese Berufung als unbegründet abgewiesen und im Wesentlichen ausgeführt, dass die Beschwerde deshalb wenig Erfolg versprechend erscheine, da gemäß § 7 Abs. 3 der VO Nitrataktionsprogramm 2003 eine Ausbringung rasch wirksamer stickstoffhaltiger Düngemittel, wie Handelsdünger, Gülle, Jauche und Klärschlamm etc. nur bei Bodenbedeckung oder unmittelbar vor der Feldbestellung oder zur Förderung der Strohrotte, diese bis höchstens 30 kg/ha erfolgen dürfe.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung hat die Bf. mit Eingabe vom 12. Februar 2009 binnen offener Frist den Rechtsbehelf der Beschwerde erhoben. Begründend hat sie im Wesentlichen die Berufungsausführungen im Aussetzungsverfahren und die Berufungsausführungen in der Hauptsache wiederholt und die Aussetzung der Einhebung des Altlastenbeitrages samt Nebengebühren beantragt.

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 31. Mai 2011, GZ. ZRV/0222-Z3K/08, wurde die Beschwerde gegen die Berufungsvorentscheidung des

Zollamtes Graz vom 18. September 2008, Zl. 700000/41317/2008, als unbegründet abgewiesen.

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

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

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

- a) Berufungsvorentscheidung oder
- b) Berufungsentscheidung oder
- c) anderen das Berufungsverfahren abschließenden Erledigung

zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufs anlässlich des Ergehens einer Berufungsvorentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages (§ 276) nicht aus.

Ist nach einer Berufungserledigung ein einer Sachentscheidung zugänglicher Aussetzungsantrag unerledigt, ist er als unbegründet abzuweisen (Ritz, Bundesabgabenordnung § 212a Rz. 12). Die diesbezügliche Judikatur des VwGH war bislang uneinheitlich. In einigen Erkenntnissen (u.a. 2003/16/0496 vom 4.12.2003) vertrat der Gerichtshof die Ansicht, dass ab dem Zeitpunkt der Berufungserledigung eine Bewilligung der Aussetzung nicht mehr in Betracht kommt. In einigen Erkenntnissen (u.a. 2000/17/0072 vom 18.10.2004) vertrat der Gerichtshof hingegen die Ansicht, aus dem Gesetz ergebe sich nicht, dass eine positive Erledigung des Aussetzungsantrages nur bis zur Berufungserledigung möglich ist. Mit Erkenntnis des VwGH vom 4. Juli 2008, Zl. 2005/17/0246, wurde ausgeführt, dass sich aus der Bestimmung des § 323 Abs. 8 BAO idF BGBI. Nr. 142/2000 ergibt, dass § 217 Abs. 4 lit.b BAO, demzufolge nunmehr ein Säumniszuschlag für Abgabenschuldigkeiten nicht zu entrichten ist, als die Einbringung gemäß § 230 Abs. 2,3,5 oder 6 gehemmt ist, und der nach § 212a Abs. 4 BAO auch für das Berufungsverfahren betreffend die Abweisung des Aussetzungsantrages anzuwenden ist, auf Abgabenansprüche nach dem 31. Dezember 2001 Anwendung findet. Daraus folgt, dass die Auffassung, eine Entscheidung über einen

---

Aussetzungsantrag nach Ergehen einer Berufungsentscheidung über die Berufung gegen die Abgabenfestsetzung komme nicht in Betracht, nunmehr einheitlich vom VwGH vertreten werden dürfte.

Da mit Ergehen der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 31. Mai 2011, GZ. ZRV/0222-Z3K/08, keine Beschwerde mehr anhängig ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 14. Juni 2011