

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Mag. Heribert Donnerbauer, gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 19. Juni 2001, GZ. 100/61361/2000, betreffend die Festsetzung des Altlastenbeitrages für die Kalendervierteljahre 1/1994 bis einschließlich 1/2000 und Festsetzung eines Säumniszuschlages für die nicht in voller Höhe entrichteten Altlastenbeiträge in den Quartalen 2/95, 1/97 bis 3/97, 2/98, 3/98, 2/99, 3/99 wie folgt entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Rechtsbehelfsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Hauptzollamtes Wien, Zl. 100/06835/1/2000 vom 18. September 2000, wurde der Bf. für die Deponierung von Abfällen auf der von ihr betriebenen Deponie der Altlastenbeitrag für die Quartale 1/1994 bis einschließlich 1/2000 gemäß § 201 Bundesabgabenordnung (BAO) in Verbindung mit § 7 Abs. 1 Altlastensanierungsgesetz (AlSaG) in Höhe von ATS 817.540,00 (€ 59.412,95) festgesetzt und der nach Abzug der für diesen Zeitraum bereits geleisteten Altlastenbeiträge noch aushaltende Betrag in Höhe von ATS 375.440,00 (€ 27.284,29) zur Entrichtung vorgeschrieben. Gleichzeitig wurde für die nicht in voller Höhe entrichteten Altlastenbeiträge ein Säumniszuschlag im Ausmaß von ATS 5.824,00 (€ 423,25) eingefordert.

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien Zahl: 100/61361/2000 vom 19. Juni 2001 als unbegründet abgewiesen.

In der Beschwerde gegen die Berufungsvorentscheidung wurde beantragt, den angefochtenen Bescheid des Hauptzollamtes Wien über die Festsetzung des Altlastenbeitrages vom 18.9.2000 ersatzlos zu beheben und dazu zusammenfassend wie folgt vorgebracht:

Die Behörde habe in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung zu Unrecht an der durch Schätzung ermittelten Bemessungsgrundlage von 10.118 Tonnen festgehalten.

Tatsächlich sei die Schätzung der Behörde für die Abgabepflichtige keineswegs ausreichend nachzuvollziehen und habe es die Behörde auch unterlassen, sämtliche Umstände, die von Bedeutung sind, für die Schätzung zu berücksichtigen.

Die Behörde habe es sowohl im angefochtenen Bescheid vom 18.2.2000 als auch in der nunmehr angefochtenen Berufungsvorentscheidung unterlassen, die angeführten bisherigen Erfahrungen, nach denen das durchschnittliche spezifische Gewicht von 1 Kubikmeter mineralischer Baurestmassen 1,4 bis 1,7 Tonnen betragen soll, näher zu konkretisieren, bzw. diese Erfahrungen, die wohl nur auf stichprobenartigen Abwägungen von mineralischen Baurestmassen beruhen können, im Konkreten darzulegen und der Abgabepflichtigen zugänglich zu machen. Es handle sich daher bei dem für die Umrechnung zu Grunde gelegten Faktor 1,5 um eine rein willkürliche Annahme zu Lasten des Abgabepflichtigen. Auch die Behauptung, man würde sich bei diesem Umrechnungsfaktor an eine Tarifempfehlung des Fachverbandes für das Güterbeförderungsgewerbe anlehnen, stelle keine schlüssige Begründung für die vorgenommene Schätzung dar, da diese Tarifempfehlung, soweit sie tatsächlich existiert, vor allem das pekuniäre Interesse von Gewerbebetrieben im Auge habe und deshalb mit Sicherheit eine großzügige Umrechnung zu Gunsten der Gewerbebetriebe darstelle, die daher für eine Schätzung im Abgabenverfahren untauglich sei.

Im vorliegenden Fall wäre für die Schätzung ein realistischer Wert anzustreben gewesen, der sicherlich unter dem verwendeten Umrechnungsfaktor liege.

Zumindest wäre der verwendete Umrechnungsfaktor und die Erfahrungen der Abgabenbehörde, auf welche sich dieser Umrechnungsfaktor stützt, auch der Abgabepflichtigen zur Überprüfung und zur Erhebung allfälliger Einwendungen gegen die Anwendbarkeit dieses Umrechnungsfaktors auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt, zugänglich zu machen gewesen. Dies stelle einen wesentlichen Verfahrensmangel und auch einen inhaltlichen Mangel hinsichtlich der dem angefochtenen Bescheid und damit auch der nunmehr angefochtenen Berufungsvorentscheidung zugrunde liegenden Schätzung dar. Darüber hinaus habe es die Behörde in ihrer Berufungsvorentscheidung auch unterlassen, die von der Abgabepflichtigen in der Berufung vom 12.10.2000 gemachten Einwendungen ihrer Entscheidung inhaltlich zugrunde zu legen bzw. konkret darauf einzugehen. Dies, obwohl sogar die Behörde in ihrer Berufungsvorentscheidung die Behauptung der Berufungswerberin als durchaus plausibel erkannt habe. Wenn nun diese Behauptungen durchaus plausibel seien, so wäre das Vorbringen der Bf., dass bei der Anlieferung von Kleinmengen, welche den überwiegend größten Teil des deponierten Abfalls umfassten, Aufrundungen stattfanden und daher lediglich kleinere Mengen als in den Aufzeichnungen angeführt wurden, als tatsächlich deponiert worden sind, zu berücksichtigen gewesen.

Gegenstand der Schätzung sei nämlich nur der tatsächlich angelieferte und deponierte Abfall und nicht die Umrechnung der in den Aufzeichnungen der Abgabepflichtigen angeführten Volumina in Tonnen.

Wenn die Berufungsvorentscheidung für die als durchaus plausibel erscheinende Behauptung weitere Beweise einfordere, so werde zum Beweis für die Aufrundung der angelieferten Abfallmengen sowie die tatsächlich angelieferten und deponierten Abfallmengen, die Einvernahme des Zeugen Johann H. beantragt.

Zu Unrecht werde auch behauptet, dass auf den Umstand, dass in den Aufzeichnungen tatsächlich Mehrmengen aufgenommen wurden, erstmals in der vorliegenden Berufung aufmerksam gemacht wurde. Vom Bürgermeister der Abgabepflichtigen sei bereits gegenüber dem damaligen Sachbearbeiter darauf hingewiesen worden, dass bei den Kleinmengen deutliche Aufrunden stattgefunden haben und daher die tatsächlich deponierten Abfallmengen wesentlich unter den Abfallmengen, wie sie in den Aufzeichnungen der Abgabepflichtigen aufscheinen, liegen. Dieser Hinweis sei aber in die Niederschrift nicht aufgenommen worden und habe der Bürgermeister der Abgabepflichtigen wegen der aus seiner Sicht einseitigen Protokollierung der Niederschrift die Unterfertigung auch verweigert.

Hinsichtlich des Zuschlages gemäß § 6 Abs. 2 Z. 1 Altlastensanierungsgesetz werde in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung der Gesetzeswortlaut zu Lasten der Abgabepflichtigen zu eng interpretiert, in dem eine durch Menschenhand geschaffene vertikale Umschließung gefordert wird.

Nach dem Gesetzeswortlaut komme der genannte Zuschlag nur dann zu Anwendung, wenn entweder keine Deponiebasisdichtung besteht oder keine vertikale Umschließung. Auch wenn vom Altlastensanierungsgesetz ein technisches System zur vertikalen Umschließung gefordert werde, so werde dadurch nicht ausgedrückt, dass dieses technische System nicht auch durch natürliche Barrieren ersetzt werden kann.

Sinn des Altlastensanierungsgesetzes sei es, Beiträge zur Sanierung von Altlasten von Deponiebetreibern risikoabhängig und damit abhängig vom Risiko, zukünftig aus den jeweiligen Deponien Altlasten entsorgen zu müssen, hereinzu bringen.

Ob nunmehr eine vertikale Umschließung einer Deponie, die das Risiko einer Verunreinigung der Grundwässer bzw. der Umgebung minimiert, von Menschenhand geschaffen oder durch eine natürliche Barriere gebildet wird, könne dabei keine Rolle spielen, da in beiden Fällen das Risiko eben geringer sei und damit auch ein geringerer Beitrag zur Sanierung von Altlasten anfalle, um den Steuerungsintentionen des Gesetzes Genüge zu tun.

Aufgrund der bestehenden vertikalen Umschließung mit Waldviertler Granit seien zumindest die Intentionen des Altlastensanierungsgesetzes, eine möglichst risikoarme Lagerung zu erreichen, erfüllt worden. Ansonsten sei kein sachlicher Grund ersichtlich, der das Absehen vom gegenständlichen Zuschlag nur bei von Menschenhand geschaffenen vertikalen Abdichtungen vorsehen soll, nicht aber bei den, den gleichen Zweck erfüllenden, natürlich gewachsenen Barrieren.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Festsetzung des strittigen Altlastenbeitrages und die Nacherhebung des Differenzbetrages stützt sich verfahrensrechtlich auf § 201 BAO.

Diese Bestimmung ordnet an, dass dann, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ein Abgabenbescheid zu erlassen ist, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 9 Abs. 2 Altlastensanierungsgesetz (AlSaG) hat ein Beitragsschuldner bis spätestens am 15. Tag des auf das Kalendervierteljahr (Anmeldungszeitraum) zweitfolgenden

Kalendermonates eine Anmeldung beim Hauptzollamt einzureichen, in der er den für den Anmeldungszeitraum zu entrichtenden Betrag selbst zu berechnen hat. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Beitragsschuldner haben den Betrag spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten.

Der Altlastenbeitrag ist damit eine selbst zu berechnende Abgabe (Selbstbemessungsabgabe).

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 AlSaG in der Fassung bis zum 30. April 1996 unterlag dem Altlastenbeitrag ua. das Deponieren von Abfällen.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 AlSaG in der Fassung ab 1. Mai 1996 unterliegt dem Altlastenbeitrag ua. das langfristige Ablagern von Abfällen.

Gemäß § 4 AlSaG in der anzuwendenden Fassung ist Beitragsschuldner ua. der Betreiber einer Deponie.

Nach § 5 AlSaG in der jeweils geltenden Fassung ist als Bemessungsgrundlage die Masse des Abfalles entsprechend dem Rohgewicht heranzuziehen.

Nach § 8 leg.cit. hat der Beitragsschuldner fortlaufende Aufzeichnungen zu führen, aus denen im wesentlichen die Bemessungsgrundlage sowie der Zeitpunkt des Entstehens der Beitragsschuld zu ersehen ist.

Die Höhe des Beitrages bestimmt sich nach § 6 AlSaG.

§ 6 Abs. 2 AlSaG idF BGBI. 1996/201 bestimmte mit Wirksamkeit 1. Jänner 1997, dass dann, wenn Abfälle auf einer Deponie abgelagert werden, die weder über ein Deponiebasisdichtungssystem noch über eine vertikale Umschließung verfügt, sich der Beitrag je angefangene Tonne erhöht und zwar für Abfälle gemäß Abs. 1 Z 1 und 2 um 30 S, für Abfälle gemäß Abs. 1 Z 3 um 200 S und für Abfälle gemäß Abs. 1 Z 4 um 400 S.

Der § 6 Abs. 4 AlSaG (eingeführt mit BGBI 1996/201 mit Wirksamkeit. 1. Jänner 1997) bestimmt verminderte Beitragsätze für jene Betreiber von Deponien, deren Deponien den Anforderungen der Deponieverordnung des Bundesministers für Umwelt (BGBI 1996/164) gerecht werden.

Im Grunde des § 10 Z 4 AlSaG (BGBI 1996/201) hat die Bezirksverwaltungsbehörde in begründeten Zweifelsfällen auf Antrag des in Betracht kommenden Beitragsschuldners oder des Hauptzollamtes des Bundes durch Bescheid u.a. festzustellen, ob die Voraussetzungen vorliegen, die Zuschläge gemäß § 6 Abs. 2 oder 3 nicht anzuwenden.

Aus § 20 Abs. 1 AlSaG ergibt sich, dass, wer Abfälle deponiert, langfristig ablagert, sich geeigneter Messeinrichtungen zur Feststellung der Masse der Abfälle zu bedienen hat.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenrechtlichen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (Abs. 1).

Ferner haben die Abgabenbehörden Angaben des Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zu Gunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen (Abs. 3).

Nach § 167 Abs. 2 BAO haben Abgabenbehörden unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach § 184 Abs. 1 BAO haben Abgabenbehörden, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen können, dies zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

In der gegenständlichen Streitsache ist zunächst von folgendem, unstrittigen Sachverhalt auszugehen.

Die Bf. betreibt seit 1985 eine vom Amt der Niederösterreichischen Landesregierung mit Bescheid wasserrechtlich genehmigte Deponie zur Lagerung von Bauschutt, Aushubmaterial und Gartenabfällen. Von der Marktgemeinde wurden im bescheidbezogenen Zeitraum für diese gemeindeeigene Deponie für quartalsmäßig Altlastenbeitragsanmeldungen für die deponierten Baurestmassen abgegeben.

Die der Abgabenvorschreibung vorangegangene Betriebsprüfung des Hauptzollamtes hat unstrittig ergeben, dass die Bf. im hier zu betrachtenden Zeitraum nicht über eine Waage zur Ermittlung der Masse des eingebrachten Abfalls verfügte. Die Ermittlung der Masse des Abfalls erfolgte mittels Schätzung durch den Abfall jeweils übernehmenden Mitarbeiter in der Weise, dass bis Ende Juni 1999 die Masse in m^3 geschätzt und erst ab Juli 1999 die Masse in Tonnen geschätzt worden ist. Anhand der dazu geführten Aufzeichnungen (Kassabelege, Quittungsstreifen, fortlaufende Listen über die in die Deponie eingebrachten Materialien) errechnete die Bf. durch Aufsummierung die Mengen an deponierten Bauschutt. Die errechnete Summe der in den Quartalen 1/94 bis 2/99 nach den Aufzeichnungen in m^3 erfassten Bauschuttmengen wurden von der Bf. im Verhältnis 1:1 in Tonnen umgerechnet und anschließend auf ganze Tonnen aufgerundet in die Quartalsanmeldungen aufgenommen.

Unstrittig sind auch die Feststellungen der Betriebsprüfung dahingehend, dass die Bf. die Anpassungserfordernisse der Deponieverordnung bzw. die "Anpassung der Deponie" im bescheidbezogenen Zeitraum noch nicht bewerkstelligen konnte, sodass für dieses Verfahren das altlastensanierungsrechtliche Beitragssystem der beitragsprivilegierenden Regelung des § 6 Abs. 4 AlSaG nicht zum Tragen kommt.

Außer Streit steht auch, dass ein ab 1. Jänner 1997 gesetzlich unter den Gegebenheiten des § 6 Abs. 2 Z 1 AlSaG vorgesehener Zuschlag von ATS 30,-- je angefangener Tonne von der Bf. nicht entrichtet worden ist.

Aufgrund der Prüfungsergebnisse sah sich das Hauptzollamt zunächst veranlasst, die abgabenanspruchsgrundende Masse des Abfalls für die Quartale 1/94 bis 1/99 unter Berufung auf die Bestimmung des § 184 BAO zu schätzen. Dabei wurden die in den Aufzeichnungen in m³ festgehaltenen Baurestmassen mit einem Umrechnungsfaktor von 1,5 belegt, womit das Zollamt bei seiner Abgabennachforderung von auf diesem Schätzungswege ermittelten 10.118 Tonnen abgelagerte Baurestmassen ausging.

Die Bf. wendet dazu nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) nicht überzeugend ein, dass im konkreten Fall die Umrechnung mit dem Faktor 1,5 nicht nachvollziehbar zu Lasten des Abgabepflichtigen erfolgt sei.

Wenn Aufzeichnungen nach § 8 AlSaG nicht geführt werden bzw. auch keine geeigneten Messeinrichtungen im Sinne des § 20 leg. cit. vorhanden sind, ist auch aus der Sicht der Rechtsmittelbehörde die Abgabenbehörde grundsätzlich berechtigt, die Bemessungsgrundlagen im Grunde des § 184 BAO zu schätzen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Schätzungsbefugnis kein Verschulden der Partei zB am Fehlen von Aufzeichnungen voraus.

Die Schätzung ist ein Verfahren, bei der der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird. Nach § 167 Abs. 2 BAO haben Abgabenbehörden unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Für die Beweiswürdigung der Behörde genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, da regelmäßig vergangenes Geschehen zu beurteilen ist, dieses vergangene Geschehen aber niemals mit absoluter Sicherheit unter Ausschluss jeglichen Irrtums aufgeklärt werden kann, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Ziel ist es also, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wie erhellend in der Berufungsvorentscheidung festgehalten worden ist.

Das Hauptzollamt Wien hat den herangezogenen Umrechnungsfaktor von 1,5 sowohl im Bescheid als auch in der Berufungsvorentscheidung, die Sache des Beschwerdeverfahren ist,

lebensnah und durchaus konform den Denkgesetzen begründet. Dadurch, dass das Hauptzollamt von den Umrechnungsfaktoren der Tarifempfehlungen des Fachverbandes für das Güterbeförderungsgewerbe ausgegangen ist, hat die behördliche Vorgangsweise auch im Hinblick auf bundesweite Erfahrungswerte der Zollbehörden mit der Vollziehung des AlSaG hinsichtlich der Ablagerung von Baurestmassen im Vergleich mit den seitens der Beschwerdeführerin zwar bemühten, dem Konkretisierungsgebot aber nicht gerecht werdenden Einwendungen, zumindest den größeren Grad der Wahrscheinlichkeit für sich. Fest steht auch, dass die Umrechnung des Volumens mit dem Faktor 1,0 durch die Bf. nicht zu Recht erfolgte.

Die Tarifempfehlungen des Fachverbandes für das Güterbeförderungsgewerbe weisen für Restschutt als Bauschutt einen Umrechnungsfaktor je m^3 von 1,5 bis 1,6 aus. Die Vergleiche mit tatsächlichen Deponierungen von mineralischen Baurestmassen haben für das Hauptzollamt Wien Umrechnungsfaktoren zwischen 1,4 und 1,7 für $1m^3$ ergeben.

Dadurch, dass das Hauptzollamt Wien vom günstigen Umrechnungsfaktor 1,5 ausgegangen ist, wäre den nicht substantiierten Einwendungen der Bf. schon in einem ausreichenden Maße gerecht begegnet worden. Jeder Schätzung ist – wie schon erwähnt - eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und/oder bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend sachverhaltserhellend mitwirkt, muss nach ständiger Rechtsprechung die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen.

Trotz der in rechtlicher Hinsicht in einem Normalfall durchaus akzeptablen Vorgangsweise zur Ermittlung der deponierten Baurestmassen durch das Hauptzollamt ergeben sich für den UFS in der gegenständlichen Streitsache nach dem derzeitigen Aktenstand aber doch erhebliche Bedenken, ob die im beschriebenen Schätzungswege ermittelten Tonnen an Abfall tatsächlich in der Deponie der Bf. deponiert wurden. Die Bf. gibt nicht erst in der Beschwerde an, die Aufzeichnungen in bezug auf die Ablagerungen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend geführt zu haben. Das (spätestens schon im Berufungsstadium) verfügbar gewesene Vorbringen der Bf. dazu kann nicht mit formalrechtlichen Argumenten übergangen werden. Wenn die Bf. vorbringt, dass bei den - auch von der Betriebsprüfung - festgestellten überwiegenden Kleinmengenlieferungen erhebliche Aufrundungen stattgefunden haben und diese Einwendungen der Berufungsbehörde noch dazu durchaus plausibel erscheinen, so kann die Abgabenbehörde nicht mit der Begründung, dies könne nachträglich nicht durch Beweise bekräftigt werden und dieser Umstand vermöge auch nicht die vom Gesetz geforderte korrekte Vorgangsweise ersetzen, abtun und ohne zusätzliche Erhebungsschritte mit einer abweisenden Entscheidung vorgehen, bleibt doch die Ermittlung des wahren Sachverhaltes weiterhin die unverrückbare Grundlage jedes abgabenbehördlichen Handelns. Dem Prinzip der

Erforschung der materiellen Wahrheit hat sowohl die Behörde erster Rechtsstufe als auch die Rechtsmittelbehörde gerecht zu werden. Die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden im gegenständlichen Fall sind auch nicht eingeschränkt, zumal als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des Falles zweckdienlich ist. Im Streitfall erscheinen angesichts der prima Vista nicht unglaubwürdigen Einwendungen der Bf. Zeugeneinvernahmen, allenfalls Einvernahmen von Auskunftspersonen nicht nur zweckdienlich, sondern unbedingt notwendig, um die wahren Besteuerungsgrundlagen mit der notwendigen Sicherheit erforschen zu können. Diese Beweismittel sind aus dem Aktenstand heraus für die Abgabenbehörde auch nicht unerreichbar.

Es bedarf aus der Sicht des UFS dieser ergänzenden Beweisaufnahmen, da nach dem jetzigen Stand der Verwaltungsakten nicht ausgeschlossen werden kann, dass der angefochtene Bescheid (die Berufungsvorentscheidung) in seinem Spruch dazu zu Unrecht erging, weil die behördlich angenommene Bemessungsgrundlage von 10.118 Tonnen nicht der tatsächlich deponierten und damit auch nicht der anspruchsbegründenden Abfallmasse entspricht.

Die Bf. bekämpft auch die Vorschreibung eines Zuschlages gemäß § 6 Abs. 2 Z 1 AlSaG, unter Hinweis auf § 18 Abs. 5 Deponieverordnung, BGBI 164/1996. Der Bf. sei keine Deponiebasisabdichtung vorgeschrieben, weshalb auch eine solche nicht errichtet worden sei. Demnach sei auch die Vorschreibung des Zuschlages zum Altlastenbeitrag von ATS 30,00 für die Kalenderjahre 1/1997 bis 1/2000 zu Unrecht erfolgt.

Das Hauptzollamt ist dieser Argumentation nicht gefolgt und begründete dies zusammenfassend wie folgt.

Gemäß § 6 Abs. 2 Z. 1 AlSaG erhöhe sich, sofern Abfälle auf einer Deponie abgelagert werden und die Deponie weder über ein Deponiebasisdichtungssystem noch über eine vertikale Umschließung verfügt, der Altlastenbeitrag für Abfälle gemäß § 6 Abs. 1 Z. 1 und 2 (Baurestmassen und Erdaushub) um ATS 30,00.

Ein Deponiebasisdichtungssystem im Sinne des AlSaG sei ein technisches System zur Verhinderung von Schadstofftransporten in den Untergrund, bestehend aus der Deponiebasisdichtung und dem Basisentwässerungssystem. Eine genaue Definition dieser Begriffe finde sich in § 8 Abs. 8 b und c AlSaG, welche bereits im Erstbescheid zur Kenntnis gebracht worden sei.

Eine vertikale Umschließung im Sinne des AlSaG sei ein technisches System zur Umschließung einer Deponie mit vertikalen, in einen Grundwasserstauer einbindenden, gering durchlässigen

Wänden mit dem Ziel, einen Austritt von innerhalb der Umschließung befindlichem Grundwasser durch eine dauerhafte Absenkung desselben zu verhindern (§ 2 Abs. 10 AlSaG).

Maßgebend in diesem Zusammenhang sei, dass unter einem technischen System nur eine künstliche, d.h. durch Menschenhand geschaffene Vorrichtung zu verstehen ist. Hingegen gelten natürlich (geologisch) gewachsene Barrieren nicht als technisches System. Aus diesem Grund gehe der Einwand, wonach die Deponie ringsum von Granitwänden umschlossen sei, ins Leere, da es sich hierbei zweifelsohne nicht um eine künstlich geschaffene Vorrichtung handle, mag auch der eigentliche Zweck der Abdichtung der Deponie hiedurch erfüllt sein. Die Nichterrichtung einer Basisabdichtung sei im übrigen auch nicht in Abrede gestellt worden.

Diesen Argumenten des Hauptzollamtes schließt sich die Rechtsmittelbehörde so nicht an.

Zunächst ist festzuhalten, dass das Altlastensanierungsgesetz in seiner Vollzugsklausel mehrere Bundesminister mit seiner Vollziehung beauftragt hat (§ 24 AlSaG). Gemäß § 24 Abs. 2 AlSaG ist der Bundesminister für Finanzen mit der Vollziehung des II. Abschnittes, mit Ausnahme des § 10, betraut.

Aus diesem Regelungskontext heraus wie auch aus dem Umstand, dass der AlSaG-Gesetzgeber mehrfach an die schon erwähnte Deponieverordnung anknüpft, es sich bei der Altlastenmaterie um eine Querschnittsmaterie handelt, erscheint dem UFS eine Zusammenschau der verschiedenen Vollzugsbehörden notwendig bzw. in der gegenständlichen Streitsache auch unabdingbar. Wenn zB die Deponieverordnung unter bestimmten Umständen einem Deponiebetreiber eine Abstandnahme von bestimmten Anforderungen des Standes der Technik gewährt oder Anpassungen bestehender Deponieanlagen an die Tatbestandsmerkmale der Deponieverordnung anknüpfen, sind für die betroffenen Parteien allenfalls nicht gerechtfertigte Differenzierungen in der rechtlichen Beurteilung behördlicher Auflagen nur durch eine Vorfragenbeurteilung der zuständigen Behörde zu vermeiden.

Der § 10 AlSaG verpflichtet in diesem Zusammenhang die Hauptzollämter in begründeten Zweifelsfällen einen Feststellungsantrag an die Bezirksverwaltungsbehörde zu stellen und mit Bescheid feststellen lassen, ob u.a. die Voraussetzungen vorliegen, die Zuschläge gemäß § 6 Abs. 2 AlSaG nicht anzuwenden. Im gegenständlichen Verfahren liegt aus der Sicht des UFS ein begründeter Zweifelsfall vor und ist es für das Abgabenfestsetzungsverfahren notwendig, feststellen zu lassen, ob die von der Bf. als vorhanden behaupteten "natürlichen Barrieren" jene vom Altlastengesetz geforderte Deponiebasisdichtung oder die vertikale Umschließung nach § 18 Abs. 5 Deponieverordnung ersetzen können. Ob die Deponie den Anforderungen der Deponieverordnung dazu gerecht wird und damit die Voraussetzungen vorliegen, die

Zuschläge gemäß § 6 Abs. 2 nicht anzuwenden, wäre aber aus der Sicht der Rechtsmittelbehörde aufgrund der diesbezüglichen Einwendungen der Bf. über Initiative des Hauptzollamtes noch vor der Erlassung der Berufungsvorentscheidung von der Bezirksverwaltungsbehörde festzustellen gewesen. Die Bezirksverwaltungsbehörde ist nach dem anzuwendenden Gesetz jene Behörde, die im Rahmen ihrer Zuständigkeit und über Antrag u.a. des Hauptzollamtes die Gesichtspunkte zur Zuschlagsfrage beizutragen hat, insbesondere dann, wenn sich die Rechtsansichten aus dem Aktengeschehen heraus schon als kontradiktiorisch darstellen.

Dieses Feststellungsverfahren ist nunmehr über Antrag des Hauptzollamtes (die Rechtsmittelbehörde hat dieses Antragsrecht nach dem Gesetz gar nicht) in Gang zu setzen, um die für das Abgabenverfahren entscheidende Zuschlagsfrage rechtlich gesichert beantworten und in der Folge diese Vorfragenentscheidung als rechtliche Grundlage im anhängigen Abgabenverfahren auch verwerten zu können.

Im Grunde des § 279 BAO können die Abgabenbehörden zweiter Instanz unterlassene Ermittlungen selbst durchführen oder die notwendigen Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens gemäß Abs. 2 leg. cit. durch die Abgabenbehörden erster Instanz vornehmen lassen.

Der § 289 Abs. 1 BAO idF des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes (AbgRmRefG, BGBI I 2002/97) sieht nunmehr aber auch die Möglichkeit einer Kassation der angefochtenen Entscheidung unter Zurückverweisung der Sache an die belangte Behörde u.a. vor, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Aus dem oben Angeführten erhellte, dass umfangreiche und wesentliche Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens notwendig sind, um zu einer Spruchreife zu gelangen. Solcherart war die angefochtene Berufungsvorentscheidung aufzuheben und die Abgabensache an das Hauptzollamt zur Ergänzung des Ermittlungsverfahrens und anschließender neuerlichen Entscheidung in der Sache zurückzuverweisen.

Nachdem in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung auch über den festgesetzten Säumniszuschlag abweisend abgesprochen wurde, eine Verpflichtung zur Entrichtung des Säumniszuschlages in der festgesetzten Höhe aber erst durch die neuerlichen Ermittlungen abschließend feststellbar sein wird, war auch dazu wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, 22. September 2003