



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerden der Bf., Adr., vertreten durch Wirtschaftstreuhänder W., Adr, vom 20. Dezember 2002 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 2. Oktober 2002, ZI. 700/00000/2002, betreffend Altlastenbeitrag und Säumniszuschlag nach der am 2. Juli 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung gemäß § 85c ZOLLR-DG und § 63 Abs.1 VwGG entschieden:

I. Der Beschwerde betreffend die Festsetzung der Altlastenbeiträge für die Quartale I/1998 bis IV/2000 wird teilweise Folge gegeben. Der Spruch wird auf die Version gebracht :

Für die Firma Bf. werden die Altlastenbeiträge für die Quartale I/1998 bis IV/2000 gemäß § 3 Abs.1 Z.1 und Z.2, § 4 Z.1, § 6 Abs.1 Z.1, Abs.4 Z.1 und § 7 Abs.1 Z.1 Altlastensanierungsgesetz (ALSAG) iVm § 201 BAO gemäß der beiliegenden und einen Spruchbestandteil bildenden Tabelle 1 in Summe (Spalte E) mit

48.109,42 Euro (entspricht 662.000,- ATS statt bisher laut Zollamt 784.440,- ATS bzw. statt Selbstberechnung 588.300,- ATS)

neu festgesetzt.

II. Der Beschwerde betreffend die Festsetzung der Säumniszuschläge zu den Altlastenbeiträgen für die Quartale I/1998 bis IV/2000 wird teilweise Folge gegeben. Der Spruch wird auf die Version gebracht :

Für die Firma Bf. werden die Säumniszuschläge für die Altlastenbeiträge der Quartale I/1998 bis IV/2000 gemäß §§ 217 Abs.1, 219 und 221 Abs.2 BAO idF vor BGBl. I Nr. 142/2000 gemäß der beiliegenden und einen Spruchbestandteil bildenden Tabelle 2 in Summe (Spalte C) mit **87,19 Euro** (entspricht 1.199,- ATS statt bisher laut Zollamt 3.922,- ATS)

neu festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 1.3.2002, Zl. 700/00000/7/2001 schrieb das Zollamt Graz (vormals: Hauptzollamt, HZA) gemäß § 201 BAO der Bf. (Beschwerdeführerin, im Folgenden: Bf.) einen Altlastenbeitrag (Codebezeichnung ML) für die Quartale I/1998 bis IV/2000 gemäß § 3 Abs.1 Z.1 und 2, § 4 Z.1 und 3, § 6 Abs.4 Z.1, § 6 Abs.5 Z.1 und § 7 Abs.1 Z.1 und 2 ALSAG in Gesamthöhe von 114.369,60 € (= 1.573.760,- ATS) statt des selbstberechneten Wertes 42.753,43 € (= 588.300,- ATS) vor und für die Nachforderung als Differenz der beiden Werte in Höhe von 71.616,17 € (= 985.460,- ATS) einen 2%-igen Säumniszuschlag (Codebezeichnung SZ) gemäß § 217 BAO in Höhe 1.432,31 € (= 19.709,20 ATS) vor.

Dagegen erhob die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter am 28.3.2002 fristgerecht Berufung und brachte im Wesentlichen vor:

Dem Argument des Zollamts, die Errichtung der Lager- und Manipulationsfläche sei schon aus dem Grund altlastenbeitragspflichtig, weil für deren Errichtung keine baubehördliche Bewilligung nach dem Stmk. Baugesetz vorlag, wurde entgegengehalten und mit Beilagen untermauert, dass es sich beim verwendeten Material einerseits um Recyclingmaterial handelte und andererseits der Bürgermeister als Baubehörde I. Instanz sehr wohl Kenntnis von dieser Aufschüttung hatte und eine formelle Baubewilligung laut schriftlicher Bestätigung für nicht erforderlich hielt. Es habe sich bei der Lager- und Manipulationsfläche auch keineswegs um eine bloße Geländeverfüllung i.S.v. § 3 Abs.1 Z.1 (wohl richtig: Z.2) ALSAG gehandelt, sondern um eine konkrete bauliche Maßnahme.

Weiters sei es verfehlt, dass das Zollamt einen Beitragssatz von 80,- ATS je angefangener Tonne statt richtigerweise 60,- ATS veranschlagte. Denn der höhere Beitragssatz komme nur bei solchen Deponien zur Anwendung, die an den Stand der Technik nicht angepasst sind. Hingegen habe die Bf. die entsprechende Eingabe an das Amt der Stmk. Landesregierung am 23.12.1998 gemacht und den bestätigenden Bescheid am 24.3.1999 erteilt bekommen. Auch sei die Bf. ihren Verpflichtungen gegenüber den Behörden stets nachgekommen. Sie habe mit

Schreiben vom 23.12.1997 der Aufforderung des Amtes der Stmk. Landesregierung entsprochen, zu erklären, als welcher Typ die Deponie in Zukunft weitergeführt wird. Nämlich, dass die mit Bescheid vom 5.1.1996 wasserrechtlich als Deponie für unbelasteten Bodenaushub, Bauschutt und Straßenaufbruch genehmigte Deponie als Baurestmassendeponie weitergeführt wird. Weiters habe die Bf. schon 1997 eine planliche Darstellung mit der aktualisierten Basisabdichtung und Basisentwässerung der Rechtsabteilung 3 zur Vorlage gebracht. Diese Eingabe sei bis vor ca. 2 Wochen unrichtigerweise dem Abfallreferat zugewiesen gewesen und erst dann in die zuständige Wasserrechtsabteilung weitergeleitet worden, eine Verzögerung, an der die Bf. keine Schuld trifft. Es wäre daher der Abgabensatz entsprechend zu berichtigen bzw. auch der vorgeschriebene Säumniszuschlag zu stornieren.

Weiters wurde in der Berufung der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

Im Laufe des weiteren Verfahrens erging am 6.5.2002 ein Vorhaltschreiben des HZA Graz an die Bf. gemäß § 115 BAO zur Beurteilung der Fragen, ob die Deponie zu den entsprechenden Zeitpunkten die zur Anwendung der Beitragssätze erforderlichen Standards aufwies, insbesondere bezüglich der Deponiebasisdichtung und des Basisentwässerungssystems, was auch für das Absehen von der Auferlegung eines Zuschlags nach § 6 Abs.2 ALSAG von Belang wäre.

Mit Schreiben vom 27.9.2002 nahm der Rechtsvertreter der Bf. namens des Mandanten zum Vorhalt Stellung : Bei den Mengen, die auf Liegenschaftsteilen abgelagert sind, die nicht als Deponiefläche genehmigt seien, handle es sich nicht um Ablagerungen, sondern um Befestigungen, die der betrieblichen Nutzung dienen und auf denen entsprechende Betriebseinrichtungen errichtet werden. Andernfalls hätte man solche Befestigungsmaterialien zukaufen müssen. Hingegen seien die in der Deponie abgelagerten Mengen von der Betriebsprüfung genau ermittelt worden. Die Abgabenberechnung mit dem Satz 60,- ATS/t sei richtig, denn mit den Auflagen aus 1995/96 sei ersichtlich, dass keine Basisabdichtung erforderlich ist. Zur veränderten Rechtslage ab 1996/97 durch die Wasserrechtsnovelle und die Deponieverordnung (DeponieV) 1996 wird ausgeführt, dass die Fa. Bf pflichtgemäß angezeigt habe, dass sie die Deponie als Typ Baurestmassendeponie weiterbetreiben wolle, und aus der Verhandlung vom 15.7.1998 und dem Bescheid vom 24.3.1999 gehe klar auf der Grundlage des von Dipl.-Ing. T. erstellten bzw. ergänzten Projekts hervor, welche Auflagen im besonderen Deponietyp der Fa. Bf zu erfüllen sind, um dem Stand der Technik zu entsprechen. Aus dem Kollaudierungsbescheid des Amtes der Stmk. Landesregierung, GZ. Nr. vom 8.2.2002 gehe weiters hervor, dass mit 22.11.2001 angezeigt worden war, dass die

Baurestmassendeponie (mit eingeschränktem Abfallkatalog) dem Stand der Technik vollkommen entspricht. Da die Basis der Deponie aus einer Lehmschicht bestehe, die schon zum Zeitpunkt der ursprünglichen Bewilligungserteilung allen Ansprüchen entsprach, die von der folgenden Gesetzgebung zur künstlichen Basisabdichtung verlangt werden, sei auch die Vorschreibung eines Zuschlags von 30,- ATS/t nicht gerechtfertigt. Es sei auch zu vermerken, dass die Fa. Bf immer nur den Betrag 60,- ATS/t verrechnet habe und eine nachträgliche Erhöhung des ML nicht mehr auf die Kunden überwälzbar wäre und somit einen Pönalcharakter habe. Aus diesen Gründen stehe einer positiven Berufungserledigung nichts mehr im Wege. Mitgereicht wurde eine genaue Aufschlüsselung der von 1997 bis 2000 angelieferten und abgelagerten Baurestmassen.

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 2.10. 2002 gab das HZA Graz der Berufung gemäß § 85b Abs.3 und 85f ZollR-DG teilweise statt und legte den Gesamtbetrag an Altlastenbeitrag nach näherer Aufschlüsselung auf die einzelnen Quartale mit insgesamt 57.004,57 € (= 784.400 ATS), daher an Nachforderung 14.251,14 € (= 196.100,- ATS) und den Säumniszuschlag in Höhe von 285,02 € (= 3.922,- ATS) neu fest. Im Bescheid wurde auch ausgesprochen, dass der Differenzbetrag gegenüber der erstbescheidlichen Festlegung in Höhe von insgesamt 58.512,32 € zur Gutschrift, Rückzahlung, Umbuchung oder Überrechnung auf dem Abgabenkonto der Bf. bereitsteht.

Zur Begründung der BVE führte das HZA Graz aus, dass Baurestmassen, die in einer Recyclinganlage so behandelt wurden, dass sie den Anforderungen des Gütezeichens für Recyclingbaustoffe des Recyclingverbandes der Bauwirtschaft (Eluatklasse Ib, definierte Korngröße) entsprechen, nicht mehr als Abfall anzusehen sind. Das Verfüllen von Geländeunebenheiten und das Vornehmen von Geländeanpassungen mit diesen Materialien sowie die Verwendung dieser Materialien für Baumaßnahmen des Deponiekörpers sind daher gemäß § 2 Abs.5 Z.1 ALSAG vom Abfallbegriff ausgenommen und somit nicht beitragspflichtig. Aus diesem Grund wurden in der BVE jene Altlastenbeiträge des Erstbescheides, die auf die zur Befestigung der Lager- und Manipulationsfläche bestimmten Substanzen entfallen, gestrichen. Hingegen hielt das Zollamt an der Festsetzung der Altlastenbeiträge mit dem Abgabensatz 80,- ATS pro angefangener Tonne für alle verfahrensgegenständlichen Quartale unter Zugrundelegung des Abgabensatzes aus § 6 Abs.1 Z.1 ALSAG fest (hierin besteht der abweichende Rechtsstandpunkt gegenüber der Bf., die einerseits die Abgabensätze aus § 6 Abs.5 Z.1 heranzog bzw. ab Quartal III/1998 den günstigeren Abgabensatz aus § 6 Abs.4 Z.1, der für Deponien anwendbar ist, die an den in der DeponieV 1996 festgelegten Stand der Technik angepasst wurden). Das Zollamt verwies darauf, dass dem Bescheid der Stmk. Landesregierung vom 24.3.1999 zu entnehmen sei, dass hinsichtlich des bisher bereits verwendeten Teiles der Deponie keine Anpassungsmaßnahmen

an den Stand der Technik in Angriff genommen worden seien und nur der Teil der Deponie, in dem bisher keinerlei Ablagerungen erfolgt sind, sollte (erst in Hinkunft) an den Stand der Technik angepasst werden. So solle das anfallende Sickerwasser über einen Kontrollschacht und eine 300 m lange Rohrleitung abgeleitet werden. Als anderes Beispiel zitiert die BVE aus diesem Bescheid, dass er als Maßnahme zur Anpassung an den Stand der Technik u.a. anordnet, dass die Deponiebasisdichtung gemäß der Deponieverordnung als 2-lagige 50 cm starke mineralische Dichtungsschicht auszuführen ist. Diese Dinge seien aber in Hinblick auf bislang abgelagerte Abfälle ohne Belang. Auch aus der vor Ergehen dieses Bescheides am 15.7.1998 durchgeführten Verhandlungsniederschrift gehe hervor, dass bei einer an diesem Datum durchgeführten örtlichen Besichtigung festgestellt werden konnte, dass mit der Ablagerung von Baurestmassen im südlichen Bereich der Deponie begonnen worden ist und entgegen den im Projekt dargestellten Ausführungen nur die westliche Hälfte der Deponie ausgehoben und mit einem Rohplanum versehen ist. Auf dieses Rohplanum wurde eine mineralische Schicht zweilagig aufgebracht. Eine Umzäunung und der Sickerwassersammelschacht wurden noch nicht errichtet. Weiters wird in der BVE ausgeführt, dass bei der Verfüllmasse, die zur Untergrundbefestigung einer befahrbaren Lagerfläche verwendet wird, bei der dabei gegebenen langfristigen Ablagerung der Charakter einer übergeordneten Baumaßnahme nicht abgesprochen werden kann. Aus dem von Dipl.- Ing. J. im März 2002 vorgelegten und auf Probeschürfungen beruhenden bausachverständigen Gutachten gehe eine maximale Schütthöhe von 1 m, auch mit Recyclingmaterial hervor, sowie, dass diese Aufschüttung den Anforderungen für die Tragschicht der Betriebsfläche entspricht. Da die Verfüllung der Manipulationsfläche einer Genehmigungspflicht bzw. Meldepflicht bei der Baubehörde I. Instanz nicht unterliege, sei sie nicht abgabepflichtig. Bezüglich der Anführung der Altlastenbeiträge in den Rechnungen an die Kunden seien diese entweder nicht eigens ausgewiesen gewesen oder wenn doch, dann in der den Selbstberechnungen zugrunde gelegten Höhe von 60,- ATS. Insgesamt kam die BVE zu einer teilweisen Stattgabe, indem in Abänderung des Erstbescheides die für die Manipulationsfläche eingesetzten Materialien abgabenfrei gestellt wurden und für die auf der Deponiefläche gelagerten Baurestmassen der Abgabensatz 80,- ATS je angefangene Tonne beibehalten wurde.

Am 20.12.2002 (Postaufgabe) brachte die Bf. fristgerecht Beschwerde gegen die BVE ein und blieb unter Verweis auf die Berufungsschrift vom 28.3.2002 dabei, dass die Erhöhung des ML von 60,- ATS auf 80,- ATS je angefangene Tonne ab 1.1.1998 ungerechtfertigt sei. Man gehe nämlich bei der Einordnung der Deponie für die Quartale I/98 bis IV/98 unrichtigerweise nach § 6 Abs.5 Z.1 ALSAG vor und nicht für die Baurestmassendeponie nach § 6 Abs.4 Z.1, weil seitens des HZA unrichtigerweise vertreten werde, dass die Eingabe an das Amt der Stmk.

Landesregierung zur Anpassung an den Stand der Technik erst am 23.12.1998 erfolgt und mit Bescheid vom 24.3.1999 bestätigt sei. Die Bf. führt weiters aus, dass aus dem Schriftverkehr, den Verhandlungsniederschriften und Bescheiden der Stmk. Landesregierung hervorgehe, dass die Deponie rechtskonform geführt werde und die nach dem Bescheid der Stmk. Landesregierung vom 5.1.1996 als Deponie für unbelasteten Bodenaushub, Bauschutt und Straßenbruch genehmigte Deponie nunmehr als Deponie des Typs „Baurestmassendeponie“ weitergeführt werde. Eine Eingabe an die Wasserrechtsabteilung sei vor dem 1.7.1998 zunächst unrichtigerweise dem Abfallreferat zugewiesen worden. Weiters enthält die Beschwerdeschrift Ausführungen zur Deponiebasisdichtung und zum Basisentwässerungssystem, die durch ihre Ausgestaltung einen Zuschlag von 30,- ATS je angefangener Tonne als ungerechtfertigt erscheinen lassen und der mangels Weiterverrechnungsmöglichkeit einen Pönalcharakter hätte. Weiters wurde ersucht, die Säumniszuschläge zu stornieren. Beigelegt wurden der Beschwerdeschrift die Bescheide der Stmk. Landesregierung vom 24.3.1999 und 8.2.2002, ein technischer Bericht von Dipl.-Ing. T und ein Kollaudierungsbericht der Z. GmbH.

In der am 2. Juli 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt : Der Vertreter der Amtspartei wies auf den schon in den Bescheiden angeführten Umstand hin, dass in der gegenständlichen Zeit 1998 – 2000 die Anpassung an den Stand der Technik nie ganz abgeschlossen und teilweise überhaupt nur im Planungsstadium war. So gehe aus dem Kollaudierungsbericht vom 15.11.2001 hervor, dass die Deponieentwässerung erst im Juni 1999 vollendet wurde und laut dem Bescheid vom 8.2.2002 die Dichtheit des Anschlusses der Sickerwasserleitungen an den Sammelschacht noch gar nicht überprüft sei. Es wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf. ebenfalls unter Verweis auf Befund und Gutachten in diesem Bescheid erwidert, dass die Fertigstellung des Sammelschachts von der Schütthöhe abhängе und der Schacht ohnehin auf der Basisdichtung der Deponie aufstehe, sodass allenfalls austretendes Wasser von dieser abgefangen wird. Der Vertreter der Amtspartei verwies darauf, dass die Dichtheit des Anschlusses nichts mit der Schütthöhe zu tun habe. Der Geschäftsführer der Bf. wies darauf hin, dass im Schacht auch eine vor Juni 1999 angebrachte Sperrvorrichtung ein weiteres Einsickern von belastetem Wasser unterbinden kann. Er gab weiters einen Überblick über die Tätigkeiten des Unternehmens, insbesondere über das Fortschreiten der Aufschüttungen und die Errichtung der Manipulationsfläche. Die Aufschüttung der Baurestmassen war im Süden von Grundstück Nr. a beginnend nach Norden zu den Grundstücken mit Nrn. b und c weitergeführt worden, in der Zeit bis zum Jahr 2000 war man über das Grundstück Nr. a noch nicht hinausgekommen. Es war aber auf den weiter nördlichen Liegenschaften bereits das Deponierohrplanum mit Basisabdichtung und verlegten Sickerwasserleitungen, die an den Sammelschacht auf Grundstück Nr. c anbinden, ausgeführt.

Von hier wird das Wasser über ein Nachbargrundstück in den M. abgeleitet. Wo schon Baurestmassen abgelagert waren, befand sich keine Deponiebasisdichtung. In der Zone Sand- und Schotterentnahme wird Naturmaterial abgebaut und in denselben Anlagen wie die Baurestmassen auf verschiedene Korngrößen zerkleinert und dann in dieser Form verkauft. Auch die Lager- und Manipulationsfläche war durchwegs mit solchem Material befestigt worden, mit unzerkleinertem Material wäre die Stabilität einer solchen Fläche nicht herstellbar. Eine Beton- oder Asphaltdecke ist auf dieser Fläche nicht angelegt worden. In der Diskussion, warum man schon ab Quartal III/98 den niedrigeren Abgabensatz 60,- ATS/t in den Selbstberechnungen verwendet habe, führte die Bf. aus, dass man damals der Rechtsmeinung war, dass die Ausführungen und Planungen, die bis dahin bestanden, schon zur Inanspruchnahme des günstigeren Satzes berechtigen würden. Wenn das unrichtig sei, müsse aber aufgrund des Kollaudierungsberichtes vom 15.11.2001 davon auszugehen sein, dass die Anpassung an den Stand der Technik mit Ende Juni 1999 vollendet war und daher zumindest ab dem Quartal III/1999 der Abgabensatz 60,- ATS zustehen würde. Es habe auch das Amt der Stmk. Landesregierung im daraufhin ergangenen Bescheid vom 8.2.2002 festgestellt, dass die Anpassung an den Stand der Technik gegeben sei.

In weiterer Folge wurde in der mündlichen Verhandlung die mineralische Dichtungsschicht der Deponiebasis besprochen. Sie ist eine zweilagige Lehmschicht, wobei der Lehm durchgewalzt und verdichtet wurde. Die einzelnen Schichten sind ca. 25 – 30 cm dick, die Gesamtdicke von 50 cm liegt vor. Die Böschung wurde im Naturzustand belassen, die mineralische Dichtungsschicht reicht in sie nicht hinein, sie ist nur am Böschungsansatz etwas aufgewölbt. Eine Dichtebestimmung mit Angabe des Durchlässigkeitswertes (Sickergeschwindigkeit k_f), wie sie früher für den Deponieboden vorgenommen wurde, liegt für die Dichtungsschicht nicht vor. Hingewiesen wird auf die sachverständige Feststellung auf S. 12 des Bescheides des Amtes der Stmk. Landesregierung vom 24.3.1999, mit der die Deponieböschungen als ausreichend dicht bezeichnet werden und aus fachlicher Sicht eine zusätzliche Abdichtung der Böschung für verzichtbar angesehen wird. Eine vertikale Umschließung im Sinn von § 2 Abs.10 ALSAG hat die Deponie nicht, die Oberflächenabdeckung mit Rekultivierung ist bislang nirgends erfolgt, weil man selbst beim Schüttabschnitt 1 die Oberfläche noch als Zufahrtsbereich zu den weiteren Schüttabschnitten benötigt. Weiters wurde die Deponieentwässerung anhand der Schilderung auf S. 4 des Kollaudierungsberichts „Zu Auflage 5“ nochmals besprochen und dazu eine Querschnittszeichnung angelegt. Dabei wurde insbesondere auf den Aspekt hingewiesen, dass austretendes bzw. versickerndes Wasser ohnehin auf die zweilagige Lehmschicht auftrifft und außerdem durch das Gefälle nach Norden hin aus dem Deponiebereich abrinnen kann.

Geltend gemacht wurde, dass aus diesen Ausführungen ersichtlich wird, dass ab dem III. Quartal 1999 der begünstigte Abgabensatz von 60,- ATS/t heranzuziehen sei.

Mit Berufungsentscheidung vom 8.7.2008, GZ. ZRV/0041-Z1W/03, wies der Unabhängige Finanzsenat die Beschwerde als unbegründet ab und hielt an dem in der Berufungsvorentscheidung festgesetzten Altlastenbeitrag und somit auch dem darauf gegründeten Säumniszuschlag fest. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass in der BVE richtigerweise die zur Errichtung der Manipulations- und Lagerfläche verwendeten Substanzen als abgabefrei eingestuft und der Zuschlag nach § 6 Abs.2 ALSAG gar nicht Sache des Rechtsmittelverfahrens sei, dass aber ansonsten für die 12 gegenständlichen Quartale durchaus der Abgabensatz 80,- S/t anzuwenden sei, weil die Deponie während dieses gesamten Zeitraumes die Qualifikation der „Anpassung an den Stand der Technik“ nicht aufwies. In der Berufungsentscheidung wurde diesbezüglich nur die Deponiebasisdichtung genauer analysiert und da schon diese als unzureichend beurteilt wurde, auf die zweite Komponente eines Deponiebasisdichtungssystems, nämlich das Basisentwässerungssystem, nicht näher eingegangen.

Gegen die Berufungsentscheidung brachte die Bf. am 25.8.2008 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof ein, der die Berufungsentscheidung mit Erkenntnis vom 17.6.2009, ZI. 2008/17/0000 wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts aufhob. In den rechtlichen Erwägungen führt der Gerichtshof im Wesentlichen aus, dass für die strittige Frage der Anpassung an den Stand der Technik bloße Planungsmaßnahmen oder begonnene, aber noch nicht vollendete Anpassungsmaßnahmen nicht ausreichen würden (Pkt. 2.4.1. des Erkenntnisses), weshalb sich gestützt auf den Bescheid vom 24.3.1999, den Kollaudierungsbericht vom 15.11.2001 und dem Bescheid vom 8.2.2002 ergibt, dass die Heranziehung des begünstigten Abgabensatzes nach § 6 Abs.4 ALSAG erst ab dem Quartal III/1999 in Betracht komme. Die Rechtsansicht des UFS, dass auch ab diesem Quartal der begünstigte Abgabensatz nicht anzuwenden sei, teilt der Gerichtshof gemäß den Ausführungen in Pkt. 2.4.2 bis 2.4.5 des Erkenntnisses, insbesondere in Hinblick auf den Bescheid vom 24.3.1999 und den Kollaudierungsbericht vom 15.11.2001, hingegen nicht. Denn der rechtskräftige Abspruch im Bescheid vom 24.3.1999, wonach in der Böschung mit ausreichender Abdichtung die Anpassung an den Stand der Technik gemäß der DeponieV ausreichend erfolgt sei, binde den UFS auch in Hinblick auf die minderen Erfordernisse des ALSAG. Bezüglich der sonstigen Deponiebasisebene gehe aus dem Kollaudierungsbericht das Bestehen einer 2-lagigen, 50 cm starken mineralischen Dichtungsschicht hervor, sodass auch hier der DeponieV Genüge getan ist. Die Frage des Vorliegens einer weitergehenden Dichtequalität in Hinblick auf das ALSAG

wäre der Partei vorzuhalten gewesen, damit sie ihrer Beweislast nach § 6 Abs.6 ALSAG nachkomme.

Mit Ergehen des aufhebenden VwGH-Erkenntnisses tritt das Abgabenverfahren gemäß § 42 Abs.3 VwGG in die Lage vor Erlassung der angefochtenen Berufungsentscheidung zurück und der Unabhängige Finanzsenat hat gemäß § 63 Abs.1 VwGG den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand unverzüglich herzustellen.

Es sei vermerkt, dass im Laufe des Administrativverfahrens am 20.2.2003 gemäß § 85c Abs.3 ZollR-DG ein Antrag auf Befassung eines Vollsenaats (bestehend aus drei hauptberuflichen Mitgliedern des UFS) gestellt worden war. Der Antrag war in Hinblick auf die gemäß § 323 Abs.12 BAO für die Übergangszeit von den Finanzlandesdirektionen zum Unabhängigen Finanzsenat bis zum 31.1.2003 reichende Frist für solche Anträge verspätet gestellt und daher zurückzuweisen. Darüber erging am 8.7.2008 ein abgesonderter Bescheid unter der GZ. ZRV/67-Z1W/08, der unbekämpft blieb.

Ein Antrag der Bf. auf Aussetzung der Vollziehung der aufgrund der BVE aushaftenden Nachforderung in Höhe von insgesamt 14.536,16 € gemäß § 212a BAO bis zur Entscheidung über die eingebrachte Beschwerde war mit Bescheid des HZA Graz vom 24.2.2003 abgewiesen worden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem Abgabenverfahren liegt eine Prüfung des Einzelunternehmens W.sen.. gemäß § 147 Abs.1 BAO durch die Außen- und Betriebsprüfung /Zoll betreffend Altlastenbeitrag für den Zeitraum 1997 – 2000 zugrunde, deren Ergebnisse nach Einsicht in die bezughabenden Unterlagen in der Niederschrift vom 6.8.2001 zusammengefasst sind. Der in dieser Niederschrift dargestellte Sachverhalt, der bisherige Verfahrensverlauf, diverse Argumentationen der Parteien, auszugsweise zitierte Bescheide anderer Behörden, Berichte und Gutachten und die anzuwendenden rechtlichen Vorschriften wurden in der Berufungsentscheidung vom 8.7.2008 ausführlich dargestellt und es darf zur Vermeidung von Wiederholungen darauf verwiesen werden. Es ist nach höchstgerichtlicher Judikatur zulässig, die Parteien auf die Ausführungen in Erledigungen hinzuweisen, die ihnen zugegangen und inhaltlich bekannt sind (z.B. VwGH 10.4.2008, 2007/16/0007).

Der Unabhängige Finanzsenat hat erwogen:

Ausführungen zu Spruchpunkt I :

Nochmals hervorgehoben sei, dass zu den im Verlauf des Abgabenvorgangs aufgeworfenen 3 Fragenkreisen :

- 1) Ist das zur Bildung des Untergrunds der Manipulations- und Lagerfläche verwendete Material beitragspflichtig ?
- 2) War ständig der Abgabensatz 80,- ATS/t oder, wie in den Selbstberechnungen der Bf., 60,- ATS/t anzuwenden ?
- 3) Ist ein Zuschlag von 30,- ATS/t zu erheben, weil die Deponie weder über ein Deponiebasisdichtungssystem noch über eine vertikale Umschließung verfügt ?

in der Berufungsentscheidung vom 8.7.2008 in Anlehnung an die BVE vom 2.10.2002 bereits hergeleitet wurde, dass zu Punkt 1) keine Altlastenbeitragspflicht entstand und dass Punkt 3) nicht zur Diskussion steht, weil der angesprochene Zuschlag in einem Rechtsmittelverfahren nicht erstmals festgesetzt werden darf. Diese beiden Punkte sind im Weiteren auch unstrittig geblieben.

Zur Frage 2) gelangt der UFS aufgrund der nachfolgenden Ausführungen zu den in Spruchpunkt I. getroffenen Neufestsetzungen :

Es steht dabei im Mittelpunkt die Frage, ob bzw. ab wann die Deponie an den Stand der Technik angepasst und daher der günstigere Abgabensatz von 60,- ATS/t statt 80,- ATS/t anzuwenden war. Notwendig dafür ist gemäß § 6 Abs.4 letzter Satz ALSAG für Baurestmassendeponien, dass sie über ein Deponiebasisdichtungssystem verfügt, welches den Anforderungen des § 2 Abs. 8a ALSAG genügt. Dazu gehört gemäß Abs. 8c als zweite Komponente ein Basisentwässerungssystem, bestehend aus einem Flächenfilter und darin verlegten Sickerwasserleitungen zur Ableitung der bis zur Deponiebasis durchdringenden Deponiesickerwässer aus dem Deponiekörper. Diesbezüglich enthält die Berufungsentscheidung vom 8.7.2008 und demzufolge das VwGH-Erkenntnis vom 17.6.2009 noch keine Ausführungen, die nunmehr zu ergänzen sind.

Zum Basisentwässerungssystem ergibt sich aus dem Kollaudierungsbericht vom 15.11.2001, insbesondere aus den Ausführungen auf S.7 zu Pkt. 10 (des Bescheides v. 24.3.1999), auf S. 4 zur Auflage 5, der Darstellung des zeitlichen Ablaufs S. 10 und den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung beim UFS am 2.7.2008, dass in der noch nicht beschütteten Zone im Deponierohplanum ein 50 cm starker Kiesflächenfilter mit eingelegten Drainageleitungen, die an einen Sammel-schacht anbinden, errichtet war. Vom Sammel-schacht werden die Sickerwässer im freien Gefälle über eine 300 m lange Ableitung in den M. geleitet. Der Sammel-schacht selbst weist eine besondere Dichtheitsvorrichtung mit aufgesetzten Ringen, die mit Dichtmasse verschmiert sind, auf. Diese Anpassungsmaßnahmen waren Ende Juni

1999 vollendet, lediglich die dichte Ausführung des Sammelschachts war noch nicht überprüft. Dazu wurde in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass dies erst dann sinnvoll ist, wenn die sich über Jahre hinziehende (vgl. Bescheid vom 8.2.2002) Schüttung die jeweilige Höhe erreicht. Der Geschäftsführer der Bf. wies in diesem Zusammenhang auf eine zusätzlich am unteren Ende des Sammelschachts ebenfalls schon Ende Juni 1999 angebrachte eigene Sperrvorrichtung hin sowie auf den Umstand, dass selbst im Falle des Austretens von Wässern aus dem Drainagesystem diese wieder von der 50 cm dicken Lehmschicht aufgefangen würden.

Aufgrund dieser Ausführungen und der Verfahrensergebnisse im Administrativ- und Verwaltungsgerichtshofverfahren geht der UFS nunmehr davon aus, dass ab Mitte 1999, somit für die Quartale III/1999 bis IV/2000, ein den Bestimmungen § 2 Abs.8a bis Abs.8c genügendes Basisdichtungssystem vorlag, zumal das Basisentwässerungssystem so gestaltet ist, dass Sickerwässer auf die als ausreichend dicht qualifizierte Lehmschicht auftreffen und durch das Gefälle aus der Deponie abgeleitet werden und zusätzlich die Durchlässigkeitsbeiwerte des Deponieuntergrundes stetig abnehmen und in einer Tiefe von 10 bis 13 m die in § 2 Abs.8b ALSAG genannte Größenordnung erreichen und hier „ein als undurchlässig geltender Stauhorizont in Form von Schluffen mit fester Konsistenz vorliegt“ (Ergebnis von 5 Schürfen, insbesondere S. 22 und 23 des Bescheides vom 5.1.1996). Somit sind in diesen Quartalen die Voraussetzungen für die Anwendung des günstigeren Abgabensatzes 60,- S/t erfüllt, während für die Quartale I/1998 bis II/1999 der Abgabensatz 80,- S/t anzuwenden bleibt, weil die Anpassungsarbeiten in diesem Zeitraum noch nicht abgeschlossen waren (vgl. VwGH, 17.6.2009, Pkt. 2.4.1).

Mit dem im Verlauf des Verfahrens vorgebrachten Argument, die nachträgliche Vorschreibung von 80,-S/t statt 60,-S/t habe „Pönalcharakter“, weil es nun nicht mehr möglich sei, den höheren ML an die Kunden weiterzuwälzen, lässt sich für die Bf. nichts gewinnen. Es ist im Wirtschaftsleben üblich und legal, solche Abgabenbelastungen an den Kunden zu überwälzen, sodass dieser im Endeffekt der Träger der Abgabenbelastung ist. Der Beitragsschuldner ist aber nach dem klaren Wortlaut des § 4 Z.1 ALSAG der Betreiber der Deponie, den auch nach den materiellrechtlichen und verfahrensrechtlichen Vorschriften die Pflicht trifft, die Selbstberechnungsabgaben richtig zu berechnen und abzuführen bzw. trifft ihn das Risiko, im Fall von Unregelmäßigkeiten mit einer behördlichen Nachforderung konfrontiert zu werden. Der wirtschaftliche Nachteil, diese Beträge den Kunden nicht mehr in Rechnung stellen zu können, lässt das Nachforderungsrecht der Behörde unberührt. In diesem Zusammenhang ist der mit 1.1.1997 ins ALSAG eingefügte

§ 6 Abs.7: „Altlastenbeiträge, die vom Beitragsschuldner seinen Kunden gesondert ausgewiesen weiterverrechnet werden, sind in der Höhe des verrechneten Betrages abzuführen“

zu beachten. Diese Bestimmung kann nämlich im Fall einer rechtsirrtümlichen Verrechnung von nur 60 statt 80 S keinesfalls dazu führen, dass nunmehr 60,- S als der richtige Betrag zu gelten hat. Denn § 6 Abs.7 verdrängt nicht die Regelungen in Abs.1, Abs.4 und Abs.5, sondern ist als eigenständiger, neben diese Absätze tretender

Steuerschuldentstehungstatbestand aufgrund unrichtiger Rechnungslegung anzusehen. Diese Bestimmung erfüllt einen mit § 11 Abs.12 und Abs.14 UStG vergleichbaren rechtspolitischen Zweck, der lediglich die Fälle mißbräuchlicher Rechnungslegung mit Steuerausweis treffen soll (z.B. VwGH 29.9.1993, 92/13/0161, Rs.2). Ein Unternehmer, der einem Kunden gegenüber einen Betrag als Steuer ausweist, soll diesen (auch im Fall eines Rechtsirrtums) nicht behalten, sondern wirklich an die Behörde abführen müssen.

Somit ist die nunmehrige Abgabeberechnung für die Quartale I/1998 bis II/1999 auf der Basis von § 6 Abs.1 Z.1 (und nicht Abs.5 Z.1, vgl. UFS 8.7.2008, S. 24) und von III/1999 bis IV/2000 auf der Basis von § 6 Abs.4 Z.1 ALSAG vorgenommen.

Für die in Tabelle 1 vorzunehmende Neuberechnung der Abgaben ist zu vermerken, dass die auf die einzelnen Quartale entfallenden beitragspflichtigen Abfallmengen während des gesamten Verfahrens unstrittig geblieben sind und unverändert aus dem Erstbescheid bzw. aus der BVE übernommen werden (14 Tonnen, ..., 1.719 Tonnen). Es dient der besseren Übersicht, bei den Berechnungen die im damaligen Verfahrensverlauf und in den die damalige Zeit betreffenden Gesetzestexten angeführten Schilling-Beträge anzuführen und erst am Schluss die Umrechnung in Euro vorzunehmen. Es ist zu beachten, dass der Altlastenbeitrag jeweils für ein Quartal festzusetzen ist, sodass gemäß § 198 BAO als Abgabenfestsetzung jeweils das Endergebnis der einzelnen Tabellenzeilen anzusehen ist, während die Summenbildung nur Informationscharakter hat. Die Euro- und Schillingbeträge sind gemäß § 204 Abs.1 BAO n.F. bzw. a.F. bei den Einzelergebnissen gerundet, sodass sich in den Summationen der letzten Zeile geringfügige Abweichungen einstellen. Zur Erläuterung seien aus der Tabelle 1 zwei Zeilen exemplarisch herausgegriffen :

Im Quartal IV/1998 wurden 1283 t beitragspflichtige Substanzen abgelagert, in dieser Zeit der Vornahme der Anpassungsarbeiten ist der Abgabensatz 80,- S/t anzuwenden, somit ergibt sich der Altlastenbeitrag mit $1283 \times 80 = 102.640,-$ ATS (= 7.459,14 €). Der im Erstbescheid vom 1.3.2002 für dieses Quartal überhöht vorgeschriebene Betrag $102.640 + 113.840$ wurde in der BVE auf den richtigen Wert 102.640,- ATS gekürzt und dieser in der nunmehr vorliegenden Berufungsentscheidung beibehalten. Gegenüber der mit dem unrichtigen Wert

60,- S/t vorgenommenen Selbstberechnung des Unternehmens in Höhe von 76.980,- ATS ergibt das für die Zollbehörde eine Nachforderung von 25.660,- ATS = 1.864,78 € (Spalte J).

Im Quartal II/2000 wurden 1231 t beitragspflichtige Substanzen abgelagert, in dieser Zeit nach Abschluss der Anpassungsarbeiten ist der Abgabensatz 60,- S/t anzuwenden, somit ergibt sich der Altlastenbeitrag mit $1231 \times 60 = 73.860,- \text{ ATS}$ (= 5.367,62 €). Der im Erstbescheid vom 1.3.2002 für dieses Quartal überhöht vorgeschriebene Betrag $73.860 + 107.280$ wurde in der BVE auf den Wert 98.480,- ATS gekürzt und war in der nunmehr vorliegenden Berufungsentscheidung auf den richtigen Wert 73.860,- ATS weiter zu kürzen. Gegenüber der mit dem richtigen Wert 60,- S/t vorgenommenen Selbstberechnung des Unternehmens in Höhe von 73.860 ATS ergibt sich für dieses Quartal keine Nachforderung für die Zollbehörde.

Man kann z.B. die Kontrollrechnung vornehmen, dass man von der Gesamtfestsetzung neu (Spalte E) in Höhe von 48.109,42 € abzieht den Gesamtbetrag laut Selbstberechnung des Unternehmens in Höhe von 588.300,- ATS (Spalte G) = 42.753,43 € : $48.109,42 - 42.753,43 = 5.355,99$ (exakte Spaltensumme 5.355,98).

Vermerkt sei, dass die in der BVE vorkommenden, nunmehr ohnehin überholten Summenbeträge 784.400,- ATS bzw. 196.100,- ATS richtig 784.440,- ATS bzw. 196.140,- ATS gelautet hätten.

Weiters sei vermerkt, dass in dieser Entscheidung nur über die im jeweiligen Zeitpunkt entstandenen Abgabenansprüche abzusprechen war, es hingegen nicht Gegenstand dieser Entscheidung ist, über Kontostände, Guthaben u.ä. abzusprechen, sie sind aus Buchungsmitteilungen zu entnehmen. Zahlungsvorgänge, Überrechnungsmöglichkeiten, Rückzahlungsansprüche etc. sind im 6. Abschnitt der BAO geregelt, strittige Fragen in diesem Zusammenhang wären mit einem eigenen Abrechnungsbescheid gemäß § 216 BAO zu klären.

Ausführungen zu Spruchpunkt II :

Der Säumniszuschlag ist ein an die Stammapgabe gebundener Nebenanspruch gemäß § 3 Abs.2 lit.d BAO. Ändert sich die Höhe der Altlastenbeiträge, müssen sich akzessorisch nach den geänderten Stammbeträgen (= die in Spruchpunkt I errechneten ALSAG – Nachforderungsbeträge = Beträge der Spalte J aus Tabelle 1) die Säumniszuschläge mitverändern. Es ist zu vermerken, dass das Säumniszuschlagsrecht durch das Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, neu gefasst und in § 217 n.F. zusammengefasst wurde, die Änderungen aber gemäß § 323 Abs.8 BAO erstmals auf Abgaben anzuwenden sind, für die der Abgabenanspruch nach dem 31.12.2001 entsteht. Daher ist im vorliegenden Fall noch das frühere Säumniszuschlagsrecht der §§ 217 bis 221a

BAO anzuwenden, sodass insbesondere die Regelung in § 217 Abs.7 BAO n.F. über die Berücksichtigung des Verschuldens an der Säumnis nicht zur Anwendung kommt. Zu berücksichtigen ist die bis 29.12.2000 in Kraft gestandene Bagatellregelung in § 221 Abs.2 BAO a.F., wonach von der Festsetzung eines Säumniszuschlages abzusehen ist, wenn die hierfür maßgebliche Bemessungsgrundlage im Einzelfall 10.000,- S nicht erreicht, wobei dieser Betrag je Abgabe und je Fälligkeitszeitpunkt zu sehen ist (Ritz, BAO Kommentar, 2. Aufl., § 221 Rz.7). Daher sind in der Tabelle 2 in den Zeilen I/1998, I/1999 und II/1999 die dortigen neuen Bemessungsgrundlagen in Klammer gesetzt, weil die Rückrechnung dieser Beträge auf Schillinge (Multiplikation mit 13,7603) weniger als 10.000,- S ergibt und somit in Spalte C zu diesen Werten der Säumniszuschlag 0,- aufscheint. Ansonsten ist der Startwert für die Berechnung der Säumniszuschläge in Spalte B jeweils der in Spruchpunkt I errechnete Nachforderungsbetrag. Von diesem sind gemäß § 219 BAO a.F. 2 % als Säumniszuschlag festzusetzen (Spalte C). In den Spalten D und E sind zwecks besserer Übersicht noch die Rückrechnungen und Rundungen auf Schilling – Beträge erfolgt. In Spalte E sind diese Beträge in Klammer gesetzt, weil das Zollamt in der BVE vom 2.10.2002 die Aufschlüsselung auf die einzelnen Quartale nicht vorgenommen, sondern den gesamten Säumniszuschlag gleich vom gesamten Nachforderungsbetrag berechnet hat (2 % von 196.100,- S = 3.922 S). Dass der auf die einzelnen Quartale entfallende Säumniszuschlag außer bei II/1998 bis IV/1998 zu Unrecht veranschlagt war, ist in den Spalten F und G durch das Minusvorzeichen zum Ausdruck gebracht. Im Übrigen gilt zu Tabelle 2 bezüglich ihrer nach § 198 BAO vorgenommenen Aufgliederung das zu Tabelle 1 ausgeführte sinngemäß.

Da sich die Fälligkeitszeitpunkte nach § 9 Abs.2 und Abs.3 ALSAG richten bzw. im Vergleich zur BVE keine Erhöhungen vorgenommen wurden, waren in der vorliegenden Entscheidung keine neuen Fälligkeitszeitpunkte zu definieren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (Tabelle 1 und 2)

Wien, am 14. September 2009